

# LA DEDUCCIÓN DE LAS «COMPRAS» DE MERCADERÍAS YA GRAVADAS, EN EL IMPUESTO NACIONAL A LAS VENTAS

Por el profesor doctor JORGE E. REIG

SUMARIO: I. Introducción; II. La deducción de las «compras» de que habla la ley; III. Criterios de interpretación aplicables; IV. Soluciones reglamentarias. Interpretación literal; V. Liquidación «directa»; VI. Consecuencias al producirse la modificación de la alícuota; VII. Criterios del organismo recaudador con motivo del aumento de tasa de 1949; VIII. Consecuencias de orden contable; IX. Soluciones sugeridas.

## I. INTRODUCCIÓN.

El impuesto a las ventas en su forma moderna, o sea cuando grava a cada producto una sola vez en el ciclo de su circulación económica, se aplica con variantes que implican en el fondo la existencia de dos sistemas distintos de imposición: Una primera forma, seguida en Francia, Canadá y Estados Unidos de Norte América, por la que el último industrial que entrega el producto terminado al mercado, en las condiciones en que irá al consumidor, es quién lo paga; y otra, que es la que ha adoptado nuestro país, por la cual cada productor sucesivo que efectúa alguna transformación en el producto es sujeto del impuesto, pero previa deducción del valor correspondiente a las mercaderías consumidas en su proceso de producción, que tributaron el gravamen en una etapa anterior de su comercialización, o sea, al decir de Griziotti (1), «por el valor que se suma al precio en cada caso», lo que hace que cada industrial abone el impuesto sobre el valor agregado por su industria al producto. Los dos sistemas logran aún cuando con distintos medios, el objetivo perseguido, de gravar al producto una sola vez sobre el valor en que la industria lo entrega al consumo (2).

## II. LA DEDUCCIÓN DE LAS «COMPRAS» DE QUE HABLA LA LEY.

El sistema general de liquidación adoptado por nuestra Ley N° 12.143 surge de su artículo 8º, el cual dispone que para determinar el monto del impuesto «se practicará una liquidación sobre la base del **total de las ventas**» aclarando la reglamentación en su artículo 15, correlativamente, que

(1) Benvenuto, Griziotti: Principios de Ciencia de las Finanzas. Buenos Aires, 1949, pág. 353.

(2) En nuestro trabajo El Impuesto a las ventas, Buenos Aires, 1947, pág. 15 y siguientes, tratamos con más detención las diferencias entre ambos sistemas.

«Para la liquidación del impuesto se adoptará el sistema de deducir, del **monto bruto total de ventas**, los siguientes conceptos: .....» y, conforme a los conceptos que enumeran tanto uno como otro artículo, resulta claro que el sistema general adoptado quiere que se parta del total general de ventas brutas, para llegar a las ventas imponibles luego de practicadas las deducciones por los conceptos y en la forma y condiciones que enumera. Entre éstas establece el artículo 8º las que tienen por propósito hacer que el gravamen incida sólo en una de las etapas de la circulación del producto, al permitir la deducción de:

- «c) El importe de las compras de mercaderías gravadas con el impuesto de esta ley ..... para ser elaboradas o transformadas, agregadas o utilizadas para producir o industrializar ..... siempre que sean destinadas a formar una parte constitutiva o integrante del producto a venderse»;
- «d) El importe de las compras de mercaderías gravadas, adquiridas ..... para ser revendidas en el mismo estado en que se compran. En estos casos se sumará al precio de compra un coeficiente de aumento que fijará la Dirección».

### III. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN APLICABLES.

La ley no dice claramente tanto en uno como en otro caso, si el importe de esas compras, se deducirá en el año en que las adquisiciones se efectúen o en el año que integren el costo de la producción o en el cual formen parte del costo de las ventas de cuya cifra bruta se parta en la determinación del importe imponible.

De aplicar para interpretar la norma la «ratio legis» o sea buscando la razón o la finalidad de la ley, así como aplicando los principios de la interpretación sistemática, que estudia la norma teniendo en cuenta el sistema de todas las normas de la ley y de las leyes afines, concluiríamos sin mayor o sea deducir las mercaderías gravadas adquiridas para la elaboración o para revender en el mismo estado, en el período en que integran el costo de las ventas de cuya cifra bruta se parta. En efecto, el espíritu de dichas normas es evitar la imposición en otra etapa de la circulación de la mercadería adquirida, y ello se logra de la manera más integral indudablemente, efectuando la deducción sobre las ventas cuyo costo está integrado por esa mercadería adquirida; la aplicación de la interpretación sistemática nos llevaría también a similar solución analizando la legislación del impuesto a los réditos, ya que el monto de ventas imponible que se desea determinar es para el sujeto del impuesto un rédito bruto (el impuesto se llama aún en algunos países a los ingresos brutos, o a la entrada bruta), en cuya determinación son aplicables los principios de la contabilidad general adoptados expresa-

mente por nuestra ley de réditos número 11.682 al obligar a valorizar en el inventario todas las existencias e impedir así la deducción contra los ingresos brutos del año, de las compras de mercaderías o materias primas que aún no hayan integrado el costo de lo vendido.

El primer criterio de interpretación de las normas impositivas citado, está consagrado entre nosotros, por otra parte, desde la vigencia del artículo 12 de la Ley N<sup>o</sup> 11.683, texto ordenado en 1949 (mayo de 1946) que establece debe atenderse principalmente el fin de las normas impositivas o a su significación económica, para interpretarlas.

#### IV. SOLUCIONES REGLAMENTARIAS. INTERPRETACIÓN LITERAL.

Las soluciones reglamentarias han adoptado en cambio, una interpretación literal de las disposiciones de la ley. que comentamos.

Así, la anterior reglamentación general del impuesto, de 1935, establecía en su artículo 5<sup>o</sup> que las deducciones establecidas por la ley sólo serían permitidas «cuando correspondan a valores hechos efectivos o contabilizados» en el período por el cual se liquida el impuesto, aclarando además que no era condición necesaria para efectuar la deducción de las mercaderías gravadas adquiridas en determinado período que «se industrialicen o revendan en el mismo».

Posiblemente el criterio haya sido adoptado teniendo en cuenta lo simple que resulta su aplicación, dado que no requiere ninguna organización contable especial establecer cuáles son las compras de determinado período; tiene por otra parte la ventaja de índole financiera que adelanta la deducción reduciendo el importe de ventas imponible en el período de la compra y aumentándolo, correlativamente, en el período fiscal en que se produce o vende el artículo. De ahí que corresponde reconocerle mérito teniendo en cuenta la situación general de descuido de la organización contable, excepto en grandes industrias, existente en la época de sanción del gravamen y la ventaja financiera que representa el adelanto de la deducción.

La nueva reglamentación, que data del 30 de marzo último, es aún más precisa que la anterior al tratar este aspecto, pues dispone en su artículo 16, que las deducciones de que nos estamos ocupando, se refieren a «compras efectuadas en el mercado interno y dentro del período fiscal que se liquida, sin interesar el ejercicio en que efectivamente se industrialicen o revendan».

Por que la ley habla del «importe de las compras» al referirse a estas deducciones, se ha entendido que la deducción en sí debe efectuarse forzosamente en el mismo período fiscal de la compra, sin tener en cuenta que se realiza contra unas ventas que han de tener lugar con posterioridad.

De ahí la posibilidad de que el monto de ventas imponibles que resulte, pueda dar una cifra negativa, lo que obligó a la reglamentación a contemplar la deducción de ese saldo negativo, al liquidar el período siguiente.

En nuestra opinión, ceñirse a este criterio como único aplicable, es aferrarse a una interpretación literal de la ley a la que han contribuido los

antecedentes parlamentarios (3), pues expresiones del miembro informante del proyecto, Diputado Bustillo, y cuadros complementarios con ejemplos sobre liquidación del impuesto insertos en el Diario de Sesiones, parecen dar a entender que la deducción debiera hacerse en el período de la compra.

No obstante, analizados cuidadosamente se advierte que su propósito sólo fué aclarar la diferencia entre el sistema de nuestra ley y el canadiense mostrando la forma en que el importe de las ventas imponibles se reducía, al descontar las compras de mercaderías ya gravadas en una etapa anterior de la circulación del producto, pero que no pretendan, en nuestro concepto, ir al detalle del período en el cual esas adquisiciones debían deducirse de las ventas.

#### V. LIQUIDACIÓN «DIRECTA».

La reglamentación anterior concedía no obstante, que «cuando las anotaciones o controles de contabilidad permitan... establecer clara y directamente el monto de las ventas sobre las cuales recae el impuesto», los responsables podrían prescindir de la forma de liquidación establecida a cuyo efecto debían solicitar la previa autorización de la Dirección. Esta norma en nuestro criterio daba pie precisamente — si no se veía la razón de este procedimiento de excepción en la determinación del impuesto, llamado «liquidación directa» — a que se prescindiera el sistema general aproximativo de liquidación establecido por la ley y reglamentado en la forma que acabamos de ver, que parte del total bruto de ventas, y se pudiera determinar directamente por la contabilidad el monto de ventas imponible, siempre que la misma estuviera organizada en forma tal que permite establecer directamente las ventas netas sujetas y las no sujetas al impuesto, las adquisiciones de materias primas deducibles que corresponden a las ventas del año y las que aun integran las existencias al fin del período que se liquide, etc. El Ministerio de Hacienda de la Nación (4) ha expresado que esa liquidación directa «tiene por objeto simplificar el mecanismo de aquélla para lo cual faculta a declarar solamente las ventas sujetas al gravamen, es decir, eliminando como elementos de la declaración, entre otros, los importes relativos a mercaderías de reventa y el correspondiente coeficiente de utilidad bruta», agregándose que ello «no implica en modo alguno autorizar... que se deduzca la materia prima en la medida en que haya sido utilizada para producir mercaderías negociadas en un período dado». De este modo el alcance del procedimiento se limita, impidiendo la mayor tecnificación en la liquidación en cuanto a la deducción de las «compras de mercaderías gravadas para ser elaboradas...» de que habla la ley.

Este procedimiento de «liquidación directa» ha sido desvirtuado aún más por la nueva reglamentación que, a la norma contenida en la anterior,

(3) Diario de Sesiones Cámara de Diputados, año 1934, págs. 4.159, 4.167 y 4.168.

(4) Resolución Nº 613/49 del 9/12/49. Boletín Ministerio de Hacienda de la Nación, año 1949, Nº 187, pág. 3.055.

agrega: «En cuanto a las deducciones, se procederá de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 16 e incisos pertinentes del artículo 15», con lo que esa liquidación directa no podrá diferir en nada de la liquidación general a que se refieren esos artículos 15 y 16, con lo que la ventaja del procedimiento para el cual hay que pedir autorización previa, se reduciría a no tener que liquidar el impuesto sobre la base del formulario de declaración jurada, sin que, como consecuencia de la mayor organización contable que tenga quien desea acogerse al sistema, pueda lograrse una mayor justeza en la liquidación, ni aun con respecto a las compras de mercaderías gravadas para revender en el mismo estado.

## VI. CONSECUENCIAS AL PRODUCIRSE LA MODIFICACIÓN DE LA ALÍCUOTA.

Los inconvenientes que eran consecuencia del criterio interpretativo fijado por la reglamentación al reglar sobre la deducción de «las compras» de que habla la ley cuando se refiere tanto a la deducción de las mercaderías a utilizar como materia prima, como a revender en el mismo estado, se sintieron principalmente en el primer período de aplicación del aumento de la tasa dispuesto en 1948, que rige a partir de 1949, y se apreciarán toda vez que se modifique la alícuota del impuesto. En efecto, de no variar la misma, no son tan notorios e importantes, pues se limitan a una mayor justeza en la liquidación y a traslaciones de deducciones de uno a otro período, pero en definitiva el impuesto que se tributa no varía sensiblemente, ni se crean situaciones de falta de equidad en su aplicación.

En cambio, al elevarse la tasa del impuesto, sucede que el criterio adoptado de exigir la deducción de las compras en el período en que se hace la adquisición, trae aparejada la inequitativa consecuencia de que se coloca en situación de desventaja o en igualdad de condiciones, según el caso, al comerciante o industrial previsor que a la vez trabaja con mayor capital inmovilizado al tener en «stock» materias primas o artículos para reventa con respecto a aquél que sólo compra lo que necesita inmediatamente, por imprevisión o por disponer su empresa de menor capital. En efecto, sabido es que el gravamen a las ventas, tal como enseña Griziotti <sup>(5)</sup>, según las circunstancias económicas puede ser trasladado de inmediato o no a los consumidores sumándose al precio, lo cual conforme a investigaciones realizadas en Estados Unidos, a que se refieren Haig y Shoup <sup>(6)</sup>, resulta más fácil cuanto más elevada es la tasa o cuanto más grandes los establecimientos que deben abonarlo, aun cuando es definitiva siempre pesa sobre los consumos.

---

(5) Obra citada, pág. 353.

(6) Roberto M. Haig y Care Shoup: *The Sales Tax in the American States*. New York 1936, pág. 102.

Yendo al problema concreto originado por el último aumento de tasas, supongamos el caso de dos industriales del mismo ramo que se encuentren respectivamente en las dos situaciones descritas más arriba y cuya posición en el mercado les impida trasladar de inmediato el aumento de los precios: el primero tendría que deducir de sus ventas en 1948, sujetas sólo al 1,25 % de impuesto, importes de compras efectuadas ese año, pero que van a corresponder a las ventas del siguiente, sujetas al 8 %, mientras que el segundo podrá deducir contra sus ventas sujetas al 8 %, casi todas las compras que a ellas corresponden. El importe neto imponible de uno y otro productor en 1948 y 1949 será distinto y en definitiva deberá tributar mayor impuesto al productor más previsor y cuya rentabilidad posiblemente sea menor por trabajar con más capital.

Si en cambio, suponemos que estamos en el caso de una actividad que puede trasladar de inmediato el impuesto en los precios, tanto uno como otro deberán incrementarlos en un importe que cubra el aumento del impuesto, el cual si bien era aparentemente de un 6,75 %, pues la tasa pasaba del 1,25 al 8 %, en rigor resulta de un 7,3386 %, por el hecho de que el impuesto, según el criterio fiscal, debe computarse en el precio de venta imponible (7); el que tenía materias primas en existencia, para recuperar el aumento de impuesto que, como responsable directo, tendrá que pagar, y el que no las tenía, para reembolsarse el impuesto a pagar como responsable directo más del que indirectamente abona incluido en el precio de sus nuevas compras de materias primas.

De modo que el productor más previsor o que trabaja con mayor capital, queda en ese supuesto colocado ante el impuesto en la misma situación que el que sólo compra lo que necesita inmediatamente (8), no pudiendo el primero beneficiarse por el hecho de que efectuó sus compras de materias primas a un menor costo, en época en que no regía el aumento de la tasa. O sea que prácticamente resulta que sobre el valor de materias primas adquiridas en 1948 que se incorporan al precio de ventas efectuadas en 1949, se tributa el 8 %, y no el 1,25 %, tasa que regía en oportunidad de la negociación anterior las mismas que motivó su sujeción al gravamen.

---

(7) Sobre este aspecto nos hemos ocupado con más detenimiento en nuestro comentario titulado "Impuesto a las Ventas. Precio Neto Imponible". Revista de Ciencias Económicas, año 1949, Serie III, N° 13, pág. 386. En cuanto al porcentaje del 7,3386 fué aprobado por el Ministerio de Hacienda por Resolución N° 515 del 19/9/49. Boletín Ministerio de Hacienda de la Nación, año 1949, N° 180, pág. 2.457.

(8) Esto podemos apreciarlo más gráficamente a través de un ejemplo numérico. Supongamos para mayor simplicidad que se trata de dos productores que llamaremos I y II, ninguno de los cuales realiza en 1949 operaciones contratadas en 1948 sobre las que no pesa el aumento y que ambos venden \$ 100.000 por mes, los que a partir de 1949 por el aumento del impuesto se transformaron en \$ 107.338, despreciando los centavos. Supongamos que ambos para vender \$ 100.000 necesitan utilizar \$ 40.000 de materias primas ya gravadas, suma que de adquirirse las mismas en 1949 se elevaría a \$ 43.935; supongamos también que el productor I compró \$ 80.000 de materias primas gravadas en diciembre de 1948, siendo el que trabaja con mayor capital, lo que le permite tener stock de materias primas, mientras que el productor II que trabaja con menor capital efectuó las compras en el mismo periodo de las ventas, o sea \$ 40.000

Algo similar ocurriría si se tratara de dos comerciantes a la vez industriales y sujetos de impuesto, en cuanto se refiere a artículos de reventa, uno de los cuales tiene existencias de los mismos en depósito, exposición y salones de venta, y otro compra las mercaderías a entregar cuando ya las tiene vendidas.

**VII. CRITERIO DEL ORGANISMO RECAUDADOR CON MOTIVO DEL AUMENTO DE TASA DE 1949.**

Esta inequitativa consecuencia de la aplicación del sistema de liquidación adoptado por la reglamentación, ha sido contemplada por el organismo recaudador, de manera diversa según se trate de: a) compras de artículos a revender en el mismo estado, o b) compras de mercaderías a utilizar como materia prima.

En el primer caso se ha corregido el procedimiento de liquidación evitando se produzca la inequidad comentada, o sea haciéndose que el que compró antes del aumento o inmovilizó capital mantenga una situación preferente y pueda obtener una utilidad mayor que el que adquiere después del aumento, de ser posible acrecentar los precios en la medida del aumento del impuesto, o aun, de no serlo, compensando aumentos de otros costos. En efecto, contempla el formulario de liquidación de 1949, que se agreguen las experiencias al 31/12/48 de compras de artículos de reventa, ya deducidas en la liquidación de años anteriores. al rubro 2, incisos b) c) con la finalidad de hacerlas tributar la tasa del 1,25 % y permitir que esas existencias puedan ser descontadas de las ventas sujetas al 8 %, a cuyo efecto las instrucciones del formulario disponen sean agregadas junto con las compras de artículos de reventa efectuados en 1949, en el mismo rubro e inciso en que se deducen las compras del año.

La técnica del formulario no admite, en cambio, la deducción sobre las ventas gravadas al 8 %, de las existencias de materias primas ya gra-

en diciembre de 1948 y \$ 42.935 en enero de 1949. Aceptemos además que ambos tienen \$ 39.250 de gastos generales y que por lo tanto su utilidad es normalmente por cada \$ 100.000 de venta, \$ 20.000.

El cuadro siguiente nos muestra que considerando los meses de diciembre y enero en conjunto, o sea un período anterior y uno posterior al aumento del impuesto, sus ganancias son iguales siempre que ambos puedan acrecer sus precios en ese porcentaje del 7,3386.

Detalle	Productor I		Productor II	
	1948	1949	1948	1949
A) Ventas . . . . .	100.000	107.338	100.000	107.338
B) Costo Ventas				
Materias Primas . . . . .	40.000	40.000	40.000	42.935
Impuesto a las Ventas . . . . .	250	7.538	750	5.152
Suma B . . . . .	40.250	48.588	40.750	48.088
C) Utilidad Bruta (A-B) . . . . .	59.750	58.750	59.250	59.250
D) Gastos Generales . . . . .	39.250	39.250	39.250	39.250
E) Utilidad Neta (C-D) . . . . .	20.500	19.500	20.000	20.000
Utilidad Total . . . . .	40.000		40.000	

vadas compradas en 1948 o anteriores, pero aún en existencia al 31/12/48, criterio éste confirmado por el Ministerio de Hacienda (9) el que consideró que aceptar dicha deducción contra ventas sujetas al 8 % implicaría admitir prácticamente se tribute en definitiva sobre ventas de mercaderías afectadas en 1949, solamente el 1,25 %, lo cual en nuestro concepto no sería ninguna anomalía en cuanto a la parte de su valor que corresponde a materias primas adquiridas antes del aumento, sino precisamente respetar la medida en que estaban gravadas en el momento en que para ellas nació el hecho imponible, pues con la solución adoptada no se mantiene el principio de nuestro sistema de imposición de gravar en manos de cada industrial el valor agregado por su industria, ya que se pretende hacer incidir la nueva tasa también, sobre el valor de la mercadería, no agregado por el industrial sujeto de impuesto luego de la reforma, sino que le habían dado el o los productores o industriales anteriores en el ciclo de la circulación económica del producto.

El tratamiento a acordarse, en nuestra opinión, debe ser similar al dispensado a las existencias de artículos para reventa. Si bien es cierto que en estos últimos la inequidad sería más manifiesta al comparar el caso de un revendedor que se ocupa solamente de ellos, y que por lo tanto no está inscripto en el impuesto a las ventas, y de otro que a la vez importe o produzca artículos gravados, resulta indudable que la inequidad también se produce en el caso de existencias de materias primas gravadas.

Ello resulta más claro si se supone el caso de materias primas gravadas adquiridas en 1949 a un revendedor quien las tenía en existencia al 31/12/48, que podría ser el mismo comerciante a la vez industrial a que nos refiriéramos al final del párrafo anterior; conforme a la técnica del formulario sobre el valor de las materias primas que él revenda en 1949 sólo se pagó el 1,25 % en ocasión de su negociación anterior, en manos de un productor, y el industrial que las compra en 1949 las puede deducir contra ventas sujetas al 8 %, mientras que si este industrial las hubiera comprado él directamente al productor de esas materias primas gravadas, como para él serían existencias de materias primas y no de artículos de reventa la deducción contra ventas sujetas al 8 % no la podría efectuar.

No se ve pues, por qué razón se da un trato fiscal distinto a uno y otro tipo de existencias de productos deducibles.

Si se pensara que tratándose de materias primas, la necesidad de ajustarse a la letra de la ley es mayor en virtud de estar el productor o industrial en forma expresa enumerado como sujeto del impuesto y no así al revendedor, para no permitir la deducción de las compras de materias primas en el año en que se utilizan tratándose de compras anteriores al aumento de la tasa, no se comprende cómo no se usa el mismo criterio cuando se trata de compras efectuadas en épocas de vigencia de la tasa del 8 %, las

---

(9) Misma resolución citada en nota N° 6.



que deben aplicarse de acuerdo con las instrucciones del formulario, contra las ventas sujetas al 1,25 %, o sea las contratadas antes del aumento de la tasa, si se utilizaron en ellas, o prorratearse entre las ventas sujetas a una y otra tasa, si no se puede efectuar la individualización; con el mismo criterio, pudiéndose individualizar las materias primas en existencia al 31/12/48 que integran ventas sujetas a la tasa del 8 %, su deducción contra ellas debió permitirse.

Cabe aclarar que si bien por una medida de contralor de precios en rigor el responsable no podría, aumentando los mismos, beneficiarse <sup>(10)</sup> por tener existencias anteriores al 31/12/48 tanto tratándose de mercaderías de reventa como de materias primas, este aspecto ajeno a la determinación del impuesto que nos ocupa, no incide en nuestras consideraciones que, si bien efectuadas sobre la base del aumento de tasa de 1949, buscan tratar el problema en general y desde el punto de vista de la técnica del gravamen exclusivamente.

Las soluciones adoptadas, pues, no son satisfactorias y, en nuestro concepto, tendría muchas probabilidades de prosperar una acción de repetición que iniciara un industrial a quien no se haya permitido descontar de las ventas de 1949 sujetas al 8 %, compras de materias primas ya gravadas en existencia al comienzo del año.

#### VIII. CONSECUENCIAS DE ORDEN CONTABLE.

Aparte de los inconvenientes de carácter fiscal, que señalamos, son más notorios en oportunidad de producirse alguna modificación en la alícuota del impuesto, el sistema adoptado reglamentariamente tiene inconvenientes también de orden contable.

En efecto, actualmente son muchas las empresas que tienen organizada contabilidad de costo y que efectúan balances mensuales de resultados. Lo primero les permite con precisión saber, de las compras de materias primas en un período, o de mercaderías a revender, qué importes han sido incorporados a la producción o han formado parte del costo de lo vendido en ese período. Lo segundo les exige determinar cada mes el impuesto a las ventas que corresponde a las operaciones realizadas en el mismo, para tenerlo en cuenta al fijar los resultados. Esto último sería muy sencillo si pudieran determinar el impuesto sobre la base de la deducción de

---

(10) Ello no podría producirse en virtud de lo dispuesto por Decreto N° 33.919 del 30/10/48 (Boletín Oficial 8/11/48) por el cual se estableció que los contribuyentes responsables del impuesto a las ventas "no podrán aplicar sus actuales porcentajes de utilidad líquida sobre los aumentos del monto de las ventas en el mercado interno que sean consecuencia del mayor impuesto sancionado por las Leyes Nos. 13.343 y 13.478", ya sea que dichos porcentajes provengan de disposiciones oficiales como que deriven de la propia determinación del responsable. En efecto, los precios a que deberán venderse los productos por quien tenía existencia de artículos de reventa al 31/12/48, o por quien los produjo utilizando materia prima en existencia a esa fecha, de admitirse nuestra tesis, no podrían ser los mismos que los de quienes efectuaron las adquisiciones en 1949, ya que ello haría que aumentara su porcentaje de utilidad contra lo que

las materias primas o mercaderías a revender que corresponden a las ventas del período; y así lo hacen generalmente apartándose del procedimiento reglamentario, por razones de simplificación contable y porque, por otra parte, en esa forma compensan las oscilaciones que de otro modo resultarían de tener en cuenta el volumen de las compras de cada mes.

No obstante, en oportunidad de efectuar la liquidación del impuesto al fin del año calendario, se encuentran con diferencias que en muchos casos son importantes, que obligan a ajustes en ese mes o a fin de ejercicio, lo que resta comparabilidad a sus balances mensuales.

El inconveniente se agudiza si se trata de empresas comprendidas en el régimen de contralor de precios (Leyes N<sup>o</sup> 12.830 y 12.983) que tienen limitados sus coeficientes de utilidad neta, donde la imposibilidad de determinar con exactitud por anticipado el impuesto a las ventas a pagar, les hace incurrir en infracciones (si las compras del período han sido superiores que el costo de lo vendido), o les impide recuperar todo el impuesto que deben abonar (en caso contrario), de modo que obtienen en realidad una utilidad neta inferior a la permitida.

#### **IX. SOLUCIONES SUGERIDAS.**

Cabe señalar finalmente que el artículo 17 de la Reglamentación agrega: «la Dirección queda facultada para autorizar, cuando lo considerase conveniente, una forma especial de liquidación distinta a las ya indicadas», lo que hace pensar existe la posibilidad de que en algún caso particular pueda obtenerse autorización para utilizar un sistema de liquidación técnicamente más correcto, previa presentación del interesado en que exponga los inconvenientes que en su caso le presenta la aplicación de los sistemas antes comentados, lo cual consideramos — conforme a los antecedentes expuestos — difícilmente daría lugar a que la Dirección General concediera efectuar la deducción de las compras de materias primas, de otra forma que no fuera en el año fiscal de la adquisición, lo cual no llevaría a una solución integral del problema.

Se hace necesario, pues, en nuestro concepto, rever las soluciones adoptadas y permitir en cuanto a la deducción de las «compras» de que habla la ley, alguno de los siguientes procedimientos, a opción del contribuyente:

- 1<sup>o</sup> Deducirlas en el período fiscal de la compra;

---

dispone este decreto, cuyas infracciones se sancionan de acuerdo con las leyes de represión del agio y la especulación. No obstante como el criterio que adoptó la Dirección recién se conoció cuando se distribuyeron los formularios de liquidación del primer semestre, en la práctica ocurrió que algunas empresas incrementaron los precios de ambos artículos en el importe del aumento de la tasa como medida previsora; otras no los aumentaron para los primeros y sí para los segundos, etc. Pero cualquiera sea la política general adoptada, con respecto a las materias primas en existencia, muchas empresas no trasladaron en el precio un importe equivalente exactamente al aumento de tasa, sino en un primer momento la parte proporcional al valor agregado por ellas, pues consideraron lógico que la Dirección diera a esas existencias el mismo trato que luego dió sólo a las existencias de artículos de reventa.

2º Deducirlas en el período fiscal en que se han utilizado en la producción;

3º Deducirlas en el período en que integren el costo de lo vendido.

El último método es indudablemente el más técnico, pues da una correspondencia total con las ventas contra las cuales se hace la deducción; el indicado en segundo término sólo sería aplicable, claro está, tratándose de compras de materias primas, y si bien no es tan técnico como el anterior corregiría en parte los inconvenientes del mismo; el primero, finalmente, que es el mismo establecido actualmente por la reglamentación, se mantiene para dar la posibilidad de que sigan con él las empresas pequeñas o no muy organizadas contablemente, ya que puede resultarles de más sencilla aplicación en tales casos o aún, empresas de importancia donde los inconvenientes del método se juzguen secundarios frente a la ventaja de orden financiero que puede significar adelantar la deducción al período de la compra sin esperar que las mercaderías se hayan utilizado o incorporado a los artículos vendidos. Una vez optado por uno de los sistemas no podría variarse sin previa autorización de la Dirección, y, cualquiera sea el sistema adoptado, en oportunidad de modificaciones en la alícuota del gravamen deberían contemplarse los ajustes que lleven en el período de transición, en forma cierta o presunta, a una liquidación que contemple sean deducidas de las ventas del último período de aplicación la tasa que se modifica, solamente las compras que hayan integrado el costo de lo vendido en él.

En cuanto a la «liquidación directa», se considera desacertada la modificación reglamentaria última al concepto, pues no se ve qué inconveniente hay para que se entienda tal la que permita, sobre la base de la contabilidad, establecer directamente las ventas imponibles, al separarlas de las que no lo son, sin necesidad de partir de ventas brutas total y deducir importes de compras que no corresponden a esas ventas. La posibilidad de adoptar un sistema de liquidación más perfecto sin alterar el sistema de imposición, sobre la base de una contabilidad bien organizada, debe ser amplia.