

la política fiscal y el impuesto al valor agregado

Lic. Alfredo Gutiérrez Kirchner.

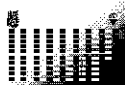
Aún cuando en la teoría tradicional de las finanzas públicas la forma más equitativa y justa de distribuir el gasto público sea establecer impuestos progresivos al ingreso global, complementados por impuestos al patrimonio y tributos sobre las herencias y donaciones, en la práctica sabemos que dentro del sistema de la economía capitalista y mientras exista este sistema en distintas sociedades hay un límite al establecimiento de altos impuestos progresivos sobre el ingreso de capital y sobre la riqueza.

La clara perspectiva de los países para hacer una reforma fiscal que procure un aumento sustancial de los recursos a disposición del estado es la de racionalizar el conjunto de sus impuestos sobre el consumo, básicamente transformando el impuesto general a las ventas, de los diversos tipos que se han establecido

con anterioridad, hacia un impuesto que evite los efectos nocivos de la acumulación de gravámenes sobre un mismo bien o sobre la prestación de un servicio.

Pero antes que nada, si queremos lograr una reforma fiscal verdaderamente practicable tenemos que olvidar los principios anticuados correspondientes al Siglo XIX por los cuales nuestro sistema de imposición se ha venido rigiendo en todos estos años. Todavía nuestra mentalidad se ajusta a los principios expresados por John-Stuart Mill en 1861 en el parlamento británico, acerca del principio de la capacidad de pago como factor principal para el establecimiento de los impuestos, capacidad de pago, desde luego en términos individuales y no de la sociedad en su conjunto.

Superficialmente, el sistema fiscal progresivo basado en la capacidad de pago, suena



equitativo, pero sus efectos reales parece que trabajan en contra de los mejores intereses de las grandes mayorías de la población, cuyo bienestar se supone que está designado a promover un impuesto progresivo de esa naturaleza. Pues ahora los grupos de bajos ingresos reciben ayuda a través del Gobierno en sus gastos y no a través de una redistribución directa de los ingresos de los altos productores. Así el bienestar de los grupos de bajos ingresos depende fundamentalmente de un incremento en los recursos disponibles del Gobierno. Pero los impuestos basados en la capacidad de pago tienden a desalentar tanto las utilidades como los ahorros y así reducen los fondos disponibles para la inversión y por lo tanto para el crecimiento económico. Y sin crecimiento económico no se ve como pueden aumentar los ingresos del Gobierno.

Actualmente, los países europeos nos ofrecen una interesante alternativa a los conceptos del Siglo XIX de la imposición progresiva de acuerdo con la capacidad de pago. En efecto, aunque los países europeos han establecido impuestos según los principios de los teóricos del Siglo pasado, también es cierto que desde finales de la primera guerra mundial han complementado sus sistemas de impuestos a la renta y al patrimonio, con impuestos generales a las ventas, primero en la forma de tributos acumulativos y ahora con el novedoso impuesto sobre valor agregado.

El impuesto sobre la renta es el sistema típico que sustenta la filosofía de la tributación según la capacidad de pago. Este sistema está basado en el desideratum de que las personas con mayores ingresos sean las que soporten la carga fiscal. Sin embargo, ha podido comprobarse a través de la observación de las cifras, en los países en que se ha implantado este sistema de tributación, que no han sido los más altos ingresos y mucho menos aquellos derivados del capital los que han producido el grueso de la recaudación del impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la renta básicamente se ha derivado de los ingresos por concepto de salarios que perciben los trabajadores y la

recaudación fundamental ha provenido de aquellos asalariados con ingresos medios que constituyen la parte fundamental de la fuerza de trabajo de un país.

Cualquier reforma marginal en el impuesto sobre la renta que tienda a incorporar en forma más importante los ingresos provenientes del capital a las tarifas altamente progresivas de la imposición sobre los ingresos tenderá a desalentar el ahorro y la inversión en una economía de mercado determinada.

En cambio, el impuesto sobre valor agregado basado sobre el principio de la capacidad general de pago de la sociedad más que en la capacidad de pago individual de cada sujeto, tiende a gravar en forma general todo el consumo que realiza un país en un momento determinado. El impuesto sobre valor agregado está basado más en el principio de uso de los recursos que en el de la producción de los recursos como el impuesto sobre la renta. Se considera esencial que si México tiene una necesidad imperiosa de aumentar la carga fiscal total que hasta ahora ha permanecido en bajos niveles, sin alterar sustancialmente los principios en que se sustenta el régimen social del país, la mejor fórmula es la racionalización de la imposición indirecta y básicamente el establecimiento de un impuesto general a las ventas que sea de tipo no acumulativo, es decir, que no incida varias veces sobre un mismo valor cuando el bien pasa por las diversas fases de su producción y de su distribución.

Desde luego que al contar el país actualmente con el sistema de tributación más anacrónico que existe sobre las ventas, es decir, al tener un sistema plurifásico en cascada de tipo acumulativo, como es el impuesto sobre ingresos mercantiles, y suponiendo que se han aumentado considerablemente las tasas con motivo de las reformas fiscales ocurridas en los últimos dos años, es imperioso pensar en alguna alternativa que permita transformar el sistema de impuesto sobre ingresos mercantiles, hacia un tipo de tributo con un mayor grado de racionalidad.

Ahora bien, es cierto que existen diversas



alternativas a la imposición plurifásica en cascada para evitar los efectos nocivos de la acumulación de los tributos. Básicamente tenemos diversos tipos de impuestos en una sola etapa ya sea al nivel de productor, de mayorista o bien al nivel de detallista. Pero también es cierto que ninguno de estos tributos alcanza la mayor neutralidad posible pues no incorporan servicios por una parte, sino que el impuesto de servicios tiene que ser separado, y entonces puede haber duplicidad entre servicios y bienes, y por otra parte, frecuentemente bienes de tipo intermedio se definen como de efectos finales para los propósitos de un impuesto en una sola etapa.

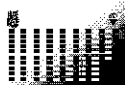
El impuesto sobre valor agregado ha sido reconocido en la teoría, y cada vez más se le reconoce en la práctica fiscal de los países, como el sistema ideal para gravar las transacciones con mercancías y servicios dentro de una economía, en la forma más amplia y uniforme posible, evitando distorsiones en el proceso productivo. El impuesto general al valor agregado no es otra cosa que una de las formas que puede adoptar un impuesto a las ventas, basado en el principio de gravar el uso de mercancías y servicios en el país de destino y no la producción de rentas generadas por los flujos reales de dichas mercancías. El impuesto sobre valor agregado tiene la característica de que, según el modelo adoptado en la realidad por los países, en general se aplica una tasa uniforme a toda entrega de mercancías, dentro de una jurisdicción territorial determinada, o bien a toda prestación de servicios dentro de la misma jurisdicción, pero esta tasa no incide varias veces sobre el valor final de un producto pues se permite acreditar la totalidad de los impuestos pagados por un productor respecto de transacciones realizadas con anterioridad sobre el mismo bien.

El impuesto sobre valor agregado se basa en la utilización de recursos más que en la producción de los recursos y ahí su diferencia fundamental con el impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la renta grava la generación de los flujos monetarios de la economía cuando

son distribuidos a sus factores, así la renta puede tener las siguientes modalidades; sueldos y salarios, dividendos, intereses, rentas, regalías, utilidades, etc. Es la generación de estos flujos monetarios lo que está constituyendo en general el objeto gravable de un impuesto sobre la renta. Por el contrario en el impuesto sobre valor agregado lo que se pretende es alcanzar la generación del flujo real de bienes y servicios. No importa en el valor agregado quien recibe los ingresos producidos por la sociedad sino quien consume los bienes reales a que esos ingresos corresponden. De tal manera el impuesto sobre valor agregado incide exclusivamente sobre la parte consumida de los recursos monetarios y no sobre aquella parte ahorrada que es la diferencia entre el consumo en un momento determinado y el total del ingreso generado por la sociedad.

Esa parte constituye el ahorro que la sociedad puede destinar en forma más flexible a nuevas inversiones y al crecimiento del producto en general. Por eso se ha señalado que el impuesto sobre valor agregado exime el ahorro, en tanto que el impuesto sobre la renta ataca al ahorro. En esta condición podemos afirmar que un sistema de impuesto sobre valor agregado propicia el crecimiento económico del sector privado con una mayor importancia que aquel en que se tendría con el impuesto sobre la renta aplicado en forma altamente progresiva.

Después de las últimas reformas fiscales de México en que se sustituyó la cuota adicional del impuesto sobre ingresos mercantiles de los estados que optaran por coordinarse, por una tasa general del 4% en la que se ofrece participación a los estados y que de hecho obliga a las entidades federativas a coordinarse a través de la derogación de sus impuestos locales y la aceptación de la participación en sustitución de ellos, hace realidad el desideratum de los últimos 25 años de lograr un impuesto general a las ventas integrado en el territorio mexicano. Esta meta de la política fiscal del actual gobierno es de suma importancia para tender un puente hacia la racional-



zación del impuesto general a las ventas en el país.

Una vez que se tiene establecido un impuesto general uniforme del 4% sobre ingresos mercantiles que grava todas las transacciones de bienes y de servicios en la economía, salvo las excepciones de artículos de primera necesidad, el problema es cómo evitar que ese impuesto plurifásico en cascada incida negativamente sobre las actividades internas del país, por una parte, tendiendo a la estructuración vertical de las empresas y por otra estableciendo cargas diferentes sobre los artículos según el número de etapas que han pasado desde la producción de las materias primas hasta la venta de los artículos al consumidor final. Se trata de establecer un sistema que evite la diferenciación de cargas fiscales en función del número de etapas por las que atraviesan los productos, ya sea que un solo productor venda al consumidor o bien que un producto atraviese por diversas etapas antes de llegar al consumidor, no hay razón alguna para que exista una carga fiscal diferente de ambos artículos.

Así pues el esquema que se ha propuesto desde el año de 1968 para modernizar el impuesto sobre ingresos mercantiles es el de transformar todo el sistema en un impuesto sobre valor agregado. Esto es relativamente sencillo de lograr puesto que México tiene ya amplia experiencia en el impuesto general a las ventas. El impuesto sobre ingresos mercantiles es pagado por la totalidad de los agentes económicos dentro del mercado.

Efectivamente, en el año de 1968, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público plantó por primera vez la necesidad de reformar el sistema de imposición sobre ingresos mercantiles para racionalizarlo, convirtiéndolo en un impuesto de tipo valor agregado. El modelo que se escogió corresponde básicamente a la estructura de los impuestos que ha utilizado la comunidad económica europea, en sus directivas sobre armonización de la tributación interna. La denominación del impuesto que en esa oportunidad se presentó al país, fue la de un

anteproyecto de impuesto federal sobre los egresos, con la idea de enfatizar la diferencia básica que existe entre el impuesto al ingreso, que es el denominado impuesto sobre la renta y lo que debe de ser un impuesto general, al consumo, que implica básicamente, como hecho económico subyacente a la generación del impuesto, el egreso que realizan todos los agentes económicos, con motivo de las transacciones con bienes o servicios.

Sin embargo, la estructura misma del anteproyecto fue cuidadosa en el sentido de seguir los lineamientos de causación del impuesto, en un gravamen sobre transacciones. Por ejemplo, el hecho gravable mismo del impuesto se situaba en la entrega de las mercancías o en la prestación de los servicios, conceptos vinculados más al flujo real de bienes y de servicios que a lo relacionado con los aspectos monetarios del fenómeno económico.

El sujeto legal del impuesto era siempre la persona que recibía los bienes dentro del fenómeno de la entrega. Sin embargo, el sujeto que efectuaba la parte activa de la entrega estaba obligado a retener y a enterar el impuesto con lo cual, a pesar de la inversión de los términos, en realidad el sistema operaba sobre las mismas bases de los estructurados en la comunidad económica europea.

Por lo que se refiere a la tasa, ella fue calculada con el propósito de sustituir el impuesto sobre ingresos mercantiles existente. Es cierto que el problema de la falta de coordinación de la mitad de los estados en aquella época, planteaba una situación muy especial al respecto. Se diseñaron diversas alternativas y finalmente prevaleció la idea de estructurar una sola tasa federal alta, con participación a los estados, misma solución con la que ahora el Gobierno Federal ha obtenido la plena coordinación y esto debemos dejar sentado es un paso adelante sumamente importante para lograr el objetivo de racionalización del impuesto sobre ingresos mercantiles, convirtiéndolo en un futuro próximo en un impuesto de tipo valor agregado.



La tasa especial para ciertos artículos considerados de lujo, en el consumo de la sociedad, también fue una idea que por primera vez se expresó en el anteproyecto de la ley del impuesto federal sobre egresos y que ha sido recogida por el sistema actual, de impuesto sobre ingresos mercantiles. Este es otro paso muy importante para poder transformar radicalmente el sistema de imposición general a las ventas, haciéndolo un sistema racional y eficaz dentro de nuestra estructura impositiva.

El método de cálculo del impuesto, contenido en el anteproyecto del impuesto federal sobre los egresos, era, desde luego, que se aplicaba la tasa nominal del sistema al valor de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en general, en un período de tiempo determinado, pero aunque dicha tasa era el impuesto retenido a quienes habían percibido los bienes o los servicios, también es cierto que esta no era la cantidad que efectivamente entregaba el retenedor del impuesto al fisco federal, pues dicho retenedor tenía derecho a descontar, de la tasa nominal calculada sobre el valor de las entregas que realizaba, todos aquellos impuestos que a su vez le hubieran sido retenidos por otros agentes económicos y respecto de los cuales expresamente constara en las facturas correspondientes que había sido objeto de retención por parte de sus proveedores.

Un problema que fue ampliamente discutido por todos los sectores interesados con motivo del anteproyecto del impuesto federal sobre egresos, y que seguramente también será ampliamente considerado cuando se vuelva a presentar en México la idea de un impuesto de tipo valor agregado, es el relativo al tratamiento que debe darse a los impuestos previamente pagados con motivo de los bienes de inversión. En general los sistemas fiscales existentes han optado por dar la deducción total a los bienes de inversión, con lo cual se vuelve a enfatizar que lo que se está tratando de gravar es únicamente el consumo corriente y no aquella parte que se dedica a bienes de capital.

Sin embargo, existe la alternativa de diferir la aplicación de dichos impuestos, por ejemplo en función de los períodos de la depreciación en el impuesto sobre la renta y dando a la autoridad administrativa una facultad para poder acelerar la absorción del impuesto, en aquellos casos en que convenga a la economía del país aligerar la carga del impuesto sobre bienes de capital en determinadas industrias. Es decir, hacer selectiva la recuperación del impuesto con motivo de bienes de capital con lo cual se pone en manos del Estado un instrumento más para dirigir, para encauzar, los rubros de la inversión privada.

Otro de los problemas que seguramente surgirá cuando se vuelva a abrir el expediente del impuesto sobre valor agregado en México, será el relativo al efecto que tiene dicho sistema sobre el aumento de precios en un momento determinado. Desde luego, que este tema deberá cuidarse con sumo esmero, ya que los precios en gran medida determinan el agravamiento de la distribución del ingreso, en caso de que continúen al alza. Sin embargo, habiendo dado ya el Gobierno actual el paso de aumentar sustancialmente el impuesto sobre ingresos mercantiles, conservando su característica de gravamen acumulativo y habiéndose reflejado este aspecto en el nivel de precios, con la circunstancia de que por reformas legales ahora se vuelve más difícil la utilización de la comisión mercantil, como subterfugio para evitar el efecto acumulativo o en cascada del impuesto, resulta que para cuando se prevea la sustitución del actual impuesto sobre ingresos mercantiles, por uno en valor agregado, ya habrá tenido su efecto en precios el aumento del impuesto, tal como se ha aprobado, y será más bien la racionalización del sistema lo que podrá alcanzarse a través de la conversión hacia el impuesto del valor agregado, sobre todo si la tasa a la que se vaya a estructurar el impuesto sobre valor agregado se establece únicamente con el propósito de capturar el mismo nivel de recaudación, de lo que pueda rendir el actual sistema de 4% en



cascada y la tasa adicional del 10% para artículos de lujo.

Otro problema que seguramente surgirá, será el relativo al grado de crédito que deben tener los inventarios que ya han pagado el impuesto en cascada en el momento de la transición. Esto ha sido un tema sumamente debatido en toda la reforma que se ha llevado a cabo para modificar el impuesto a las ventas y al mismo tiempo podrá ser un eficaz instrumento en manos del Gobierno Federal para aminorar los efectos en precios que pueda tener una conversión de sistemas.

Es cierto que en el pasado hubo críticas a la adopción de un impuesto sobre valor agregado en México, pero nunca se dirigieron a la estructura misma del sistema y a su racionalidad frente al actual de ingresos mercantiles, sino más bien versaron en la periferie, sobre una supuesta mayor complejidad de administración del impuesto que, según decían los críticos, haría imposible tanto a los particulares como a la administración fiscal, resolver adecuadamente diversos problemas que se presentaban en el manejo del impuesto, sobre todo con la contabilidad de las operaciones relacionadas con el impuesto y con su posterior auditoría por parte del Estado.

Considero sumamente importante que al volverse a establecer la posibilidad de un sistema de impuesto sobre valor agregado en México, se tenga en cuenta que no se parte de la nada, supuesto que desde 1968 se han venido haciendo estudios intensivos sobre esta materia, que por otra parte varias comisiones tanto de funcionarios públicos como miembros del sector privado, han hecho recorridos extensos por los países europeos, en donde actualmente se está aplicando este sistema impositivo, como sistema neurálgico en sus finanzas públicas. Además cabe recordar que en la ocasión en que se planteó por primera vez la posibilidad de adoptar el sistema de impuesto sobre valor agregado en México, se realizó una amplia encuesta por funcionarios de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal entre un número

muy importante de empresas, con resultados sumamente positivos respecto a las posibilidades de aplicar el sistema de impuesto sobre valor agregado.

Recordemos también que dentro de las características de este impuesto está la de lograr neutralidad no sólo interna, sino también externa. Es decir, gravar sólo la utilización de bienes y servicios en el país de destino, lo que quiere decir, que el impuesto, por regla reconocida internacionalmente, se descarga íntegramente en la frontera y a la inversa las importaciones sufren un recargo adicional a los impuestos de importación, por el monto equivalente a este impuesto de consumo, que se acredita posteriormente en las transacciones que dichas mercancías sufren internamente.

Estos denominados ajustes de frontera, es decir, descarga a la exportación y carga a la importación, son los que han situado al impuesto sobre valor agregado como un elemento fundamental de racionalización del comercio exterior y de incremento a las exportaciones. Además, el instrumento a través del cual se devuelven los impuestos internos en este caso es inobjetable ya que no hay de ninguna manera una estimación o una devolución ciega a los exportadores, que pueda ser objetada por el país importador, estableciendo en su caso derechos de contrapeso. En fin, resulta sumamente interesante que ante las limitaciones de avanzar más en el campo de los impuestos directos, por los movimientos de capital a que puede dar lugar una acción del Estado, se piense que no sólo puede lograrse un aumento sustancial de los recursos fiscales a través de las pretendidas tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, que no son más que la cobertura de un gravamen a la clase asalariada de ingresos medios, sino que también puede establecerse un tipo de régimen fiscal que, aún cuando por caer sobre el consumo, tenga ciertas características de regresividad, parcialmente corregidas por la tasa especial sobre artículos de lujo, de todas formas este tipo de recaudación procura un aumento del ingreso público sustancial, que puede ser



utilizado en forma redistributiva a través del gasto público, con mayor eficacia que si se vincula el problema de la redistribución a los impuestos directos exclusivamente.

En el caso de que las autoridades hacendarias mexicanas vuelvan a considerar formalmente la adopción de un impuesto sobre valor agregado, deberá tenerse muy presente el esfuerzo de los países europeos en este sentido, volviendo a considerar cuidadosamente las dos directivas sobre armonización de tributación interna expedidas en abril de 1967 por la comunidad económica europea.

Sobre todo la segunda directiva sobre armonización de la tributación interna de los países europeos, tiene el carácter verdaderamente de un estatuto normativo del impuesto sobre valor agregado comunitario, estableciendo reglas rígidas en cuanto a los aspectos sustantivos de la imposición y definiendo los puntos sobresalientes de cada uno de los temas del impuesto sobre valor agregado, tales como territorialidad, materia imponible, hecho generador, contribuyente y responsable, base imponible, forma de la tasa, exenciones, cálculo del impuesto y liquidación y otros asuntos.

En reciente trabajo, la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, en cuyo seno también se ha venido discutiendo activamente lo relacionado con el impuesto sobre valor agregado, desde el año de 1969, ha tratado de hacer una síntesis de los requisitos fundamentales a que se ciñeron los países europeos para adoptar el impuesto sobre valor agregado y a que deberán ceñirse otras naciones que han establecido su próxima incorporación al Mercado Común Europeo, como Gran Bretaña.

En el citado estudio de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio se establecen los siguientes principios sobre el impuesto al valor agregado:

A. TITULO Y NATURALEZA DEL IMPUESTO

1. Los Estados miembros establecerán, co-

mo sistema común un impuesto a la cifra de negocios denominado "impuesto al valor agregado".

2. El principio del sistema común de impuesto al valor agregado consiste en aplicar a los bienes y servicios un impuesto general al consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sea cual fuere el número de transacciones ocurridas en el proceso de producción y distribución anteriores a la etapa de la imposición.

B. MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR

1. Quedan sujetas al impuesto al valor agregado:

- a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, efectuadas a título oneroso en el interior de un país por un responsable;
- b) Las importaciones de bienes.

2. Se considera "interior del país" el territorio en el cual el Estado interesado aplique el impuesto al valor agregado, territorio que debe comprender, en principio, el conjunto del territorio nacional con inclusión de las aguas territoriales.

3. Si un Estado miembro se propone aplicar el impuesto al valor agregado en un territorio más restringido que su territorio nacional, deberá efectuar consulta a la Comunidad.

4. Se considera "entrega de un bien" la transferencia del poder de disponer de un bien material como propietario. Debe entenderse por "bien material" los bienes materiales muebles o inmuebles.

Los suministros de corriente eléctrica, de gas, de calor, de frío y similares son considerados como entrega de bienes.

Los Estados miembros tienen la facultad de



considerar que en caso de aporte a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes, la sociedad beneficiaria sea tomada como continuadora de la persona del aportante.

5. También se considera como entrega:

- a) La entrega material de un bien en virtud de un contrato que establezca la locación de un bien durante cierto período, o la venta a plazos de un bien, con la cláusula de que la propiedad se adquiera a más tardar con el pago del último vencimiento; el contrato no debe ser descompuesto, en parte como locación y en parte como venta, sino que debe ser considerado desde su formalización como un contrato de entrega imponible;
- b) La transmisión, con pago de una indemnización, de la propiedad de un bien en virtud de requisición de autoridad pública o en su nombre;
- c) La transmisión de un bien realizada en virtud de un contrato de comisión de compra o de venta;
- d) La entrega de un trabajo realizado según un contrato de obra, es decir, la entrega por el locador de la obra a su cliente, de un bien mueble fabricado por aquél con materiales y objetos entregados por el cliente para tal fin, ya sea que el locador de obra hubiera provisto o no, una parte de los productos utilizados;
- e) La entrega de un trabajo inmobiliario, con inclusión del que consiste en la incorporación de un bien mueble a un bien inmueble.

Los Estados miembros que por razones específicamente nacionales no pudieren considerar las operaciones contempladas en los puntos d y e, como entregas, deberán ubicarlas en la categoría de las prestaciones de servicios, sometiéndolas a las tasas que correspondieren si fueren consideradas como entregas.

Se consideran "trabajos inmobiliarios", entre otros:

La construcción de edificios, puentes, caminos, puertos, etc., en cumplimiento de un contrato de locación de obra;

Los trabajos de tierra y plantaciones de jardines;

Los trabajos de instalación (de calefacción central, por ejemplo).

Las reparaciones de inmuebles, que no sean las operaciones corrientes de manutención.

6. Quedan asimiladas a una entrega efectuada a título oneroso:

- a) La retención por un contribuyente en el ámbito de su empresa, de un bien que se destina a su uso particular o que trasmite a título gratuito; en lo referente a la retención de un bien no transformado, adquirido por un contribuyente, los Estados miembros tienen la facultad de reemplazar la imposición por la prohibición de la deducción o por su reajuste si la deducción se hubiere practicado. No obstante, las retenciones efectuadas para distribuir obsequios de escaso valor y muestras que desde el punto de vista fiscal pueden ser consideradas como gastos generales, no deben considerarse como entregas imponibles;
- b) La utilización por un contribuyente, para las necesidades de su empresa, de un bien producido o extraído por él o por un tercero por su cuenta. Esta disposición sólo debe aplicarse para asegurar la igualdad de imposición entre los bienes adquiridos y destinados a las necesidades de la empresa que no dan derecho a una deducción inmediata o completa, y los bienes producidos o extraídos por el contribuyente o por cuenta suya por un tercero e igualmente utilizados para las mismas necesidades.



7. Se considera efectuada la entrega:

- a) Si el bien fuere expedido o transportado por el proveedor o por el adquirente o por un tercero: en el lugar donde el bien se halle en el momento de la iniciación de la expedición o del transporte con destino al adquirente;
- b) Si el bien no fuere expedido o transportado: en el lugar en que el bien se halle en el momento de la entrega.

8. El hecho generador del impuesto se produce al efectuarse la entrega. No obstante, cuando las entregas den lugar a ingresos a cuenta con anterioridad a la entrega, puede establecerse que el hecho generador se produzca en el momento de darse la factura o, a más tardar, al percibirse la entrega a cuenta, y ello hasta la concurrencia del importe facturado o percibido.

Por "hecho generador del impuesto" debe entenderse el nacimiento de la deuda impositiva.

9. Se considera "prestación de servicios" toda operación que no constituya la entrega de un bien.

Esta definición de prestación de servicios implica que también debe incluirse entre las prestaciones de servicios:

La cesión de un bien incorporeal;

La ejecución de una obligación de no hacer;

La realización de un servicio prestado en virtud de un requerimiento de la autoridad pública o en su nombre;

La realización de un trabajo que afecta a un bien, si dicho trabajo no es considerado como una entrega, por ejemplo, las operaciones corrientes de conservación, el planchado de ropa, etc.

Esta definición no se opone a la imposición por los Estados miembros de determinadas operaciones efectuadas por un responsable, como

los servicios "prestados a sí mismo", cuando tal medida resulta necesaria para evitar distorsiones en la competencia.

10. En principio se considera como lugar de prestación de servicios el lugar donde el servicio prestado, el derecho cedido o concedido o el objeto alquilado son utilizados o explotados.

11. El hecho generador del impuesto se produce al efectuarse el servicio. No obstante, en cuanto a las prestaciones de servicios de duración indeterminada o que exceda determinado período o que motiven entregas a cuenta, podrá establecerse que el hecho generador se produce en el momento de la entrega de la factura o, a más tardar, al percibirse la entrega a cuenta, y ello hasta la concurrencia del importe facturado o percibido.

12. Sólo están obligatoriamente incluidos en el régimen del I.V.A. los siguientes servicios:

- a) Cesiones de patentes, de marcas de fábrica y de comercio y otros derechos similares, así como las concesiones de licencias referentes a esos derechos;
- b) Trabajos referentes a bienes muebles corporales, realizados por un contribuyente;
- c) Prestaciones destinadas a preparar o coordinar la realización de trabajos inmobiliarios como, por ejemplo, las prestaciones efectuadas por arquitectos y oficinas de vigilancia de trabajos;
- d) Prestaciones de publicidad comercial;
- e) Transporte y almacenaje de bienes, así como las prestaciones accesorias;
- f) Locación de bienes muebles corporales a un contribuyente;
- g) Provisión de personal a un contribuyente;
- h) Prestaciones proporcionadas por consejeros, ingenieros, oficinas de planeación



y prestaciones similares, en materias técnica, económica o científica;

- i) Obligación de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional o un derecho contemplado en esta lista;
- j) Prestaciones de despachantes, corredores, agentes de negocios y demás intermediarios autónomos, en tanto se refieran a entregas o importaciones de bienes o a prestaciones de servicios enumerados en esta lista.

13. Se considera "importación de un bien" el ingreso de ese bien al "interior del país".

14. En la importación, el hecho generador del impuesto tiene lugar en ocasión de ese ingreso. Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad de vincular el hecho generador y la exigibilidad del impuesto al valor agregado, al hecho generador y a la exigibilidad establecidos en materia de derechos aduaneros, tasas y exacciones a la importación. El mismo vínculo puede establecerse en lo referente al hecho generador y a la exigibilidad del impuesto al valor agregado, para las entregas de bienes importados, con un régimen suspensivo de derechos aduaneros o de otros impuestos, tasas y exacciones.

C. BASE IMPONIBLE

1. La base imponible es constituida:

- a) En las entregas y prestaciones de servicios, por todo lo que constituye el contravalor de la entrega del bien o de la prestación de servicios, incluidos todos los gastos e impuestos, con excepción del propio impuesto al valor agregado. Por el término "contravalor" debe entenderse todo lo que se reciba como retribución por la entrega del bien o por la prestación de servicios, comprendiendo en ello los gastos accesorios (embalaje, transporte, seguros, etc.), es decir,

no sólo el monto de las sumas percibidas, sino también, por ejemplo, el valor de los bienes recibidos en canje o, en caso de requisición de la autoridad pública o en su nombre el importe de la indemnización recibida.

Sin embargo, tal disposición no se opone a la facultad que tiene cada Estado miembro si lo estima necesario para lograr una mayor neutralidad competitiva, de excluir de la base imponible en cuanto a las entregas, los gastos accesorios realizados a partir del lugar de entrega y de gravar dichos gastos como contravalor de una prestación de servicios.

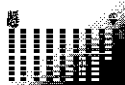
No obstante, los gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente y que en la contabilidad del proveedor son cargados en contraasientos, no constituyen un elemento de la base imponible.

Los derechos de aduana y otras tasas, impuestos, etc., pagados en la importación a nombre propio por agentes y otros intermediarios de aduana, incluidos los remitentes, igualmente pueden ser excluidos de la base imponible correspondiente a la prestación de servicios provistos por ellos;

- b) En las operaciones mencionadas en los incisos **a** y **b**, del punto 6, letra B, por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el costo;
- c) En las importaciones de bienes, por el valor aduanero, incrementado con todos los derechos, impuestos, tasas y exacciones adeudados con motivo de la importación, con excepción del propio impuesto al valor agregado.

2. La misma base es aplicable cuando el bien esté exento de derechos aduaneros o no se halle sujeto a derechos aduaneros **ad valorem**.

3. Cada Estado miembro tiene la facultad de aumentar la base imponible en cuanto a las importaciones de bienes, con los gastos acceso-



rios (embalajes, transportes, seguros, etc.), que se producen hasta el lugar de destino y que no estén comprendidos en dicha base.

4. El Estado miembro que sólo aplique el impuesto al valor agregado hasta la etapa del comercio mayorista inclusive, podrá en el caso de bienes vendidos al por menor por un contribuyente, reducir la base imponible en determinado porcentaje; sin embargo, la base así reducida no puede ser inferior al precio de compra o al costo, aumentado si fuere el caso, con el monto de los derechos de aduana (incluidas en ellos las retenciones), impuestos y tasas a cargo del bien, aunque el pago estuviere en suspenso, con excepción del impuesto al valor agregado.

Igual reducción debe aplicarse a la base imponible, en caso de importación de un bien vendido al menudeo.

Queda a cargo de los Estados miembros la tarea de definir la noción de "venta de bienes al por menor", según su concepción nacional.

Cada Estado miembro, bajo reserva de consulta, tiene la facultad de establecer como medida preventiva del fraude y para bienes y servicios limitativamente designados que la base imponible no pueda ser inferior a una base mínima fijada en la legislación nacional.

D. FORMA DE LA TASA

1. La tasa normal del impuesto al valor agregado será fijada por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que sea igual para las entregas de bienes y para las prestaciones de servicios.

2. No obstante, determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios podrán estar sujetas a tasas aumentadas o a tasas reducidas. Toda tasa reducida será fijada de manera tal que el monto del impuesto al valor agregado resultante de la aplicación de dicha tasa, permita

deducir normalmente la totalidad del impuesto al valor agregado cuya deducción es autorizada.

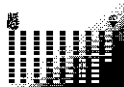
3. La tasa aplicable a la importación de un bien será la que se aplique en el interior del país para la entrega de un bien análogo.

E. EXENCIONES

1. Quedan exentas del impuesto al valor agregado, en las condiciones que determine cada Estado miembro:

- a) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio en el cual el Estado interesado aplique el impuesto al valor agregado. La exención contemplada en esta disposición se refiere a la entrega de un bien exportado directamente, es decir, la entrega efectuada por el exportador. No obstante, los Estados miembros tienen derecho de extender la exención a las entregas efectuadas en la etapa precedente;
- b) Las prestaciones de servicios que se refieran a los bienes considerados en el punto a o en tránsito. Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad de renunciar a esta exención si el descargo del impuesto al valor agregado que afectó a estas prestaciones de servicios tuvo lugar en el beneficiario de dichas prestaciones mediante deducciones. Además, los Estados miembros tienen la facultad con excepción de las prestaciones correspondientes a bienes en tránsito, de limitar dicha exención a las prestaciones de servicios referentes a bienes cuya entrega es imponible en el interior del país.

2. Podrá eximirse del impuesto al valor agregado las prestaciones de servicios referentes a importaciones de bienes, bajo reserva de la consulta. Esta disposición tiene en mira, en especial, las prestaciones de transportes interna-



cionales para la importación y los servicios portuarios.

3. Cada Estado miembro podrá determinar otras exenciones que estime necesarias, bajo reserva de la consulta. En la medida en que se haga uso de las disposiciones de estos párrafos para las prestaciones de transporte, ellas deben aplicarse de manera que aseguren la igualdad de tratamiento entre las distintas formas de transporte.

F. DETERMINACION Y LIQUIDACION DEL IMPUESTO

1. En la medida en que los bienes y servicios sean utilizados para las necesidades de la empresa, el contribuyente queda autorizado para deducir del impuesto del cual es deudor:

- a) El impuesto al valor agregado que se le *facture por los bienes que se le entreguen y por los servicios que se le presten;*
- b) El impuesto al valor agregado satisfecho por los bienes importados;
- c) El impuesto al valor agregado que hubiere satisfecho para la utilización de bienes mencionados en el inciso **b** del punto 6 de la letra **B**.

2. Las deducciones podrán aplicarse desde la recepción de la factura, aunque los bienes aún no hubieren sido entregados o los servicios no hubieren sido prestados.

3. No es deducible el impuesto al valor agregado que hubiere gravado los bienes y servicios utilizados para realizar operaciones no imponibles o exentas. Sin embargo, el contribuyente queda autorizado para efectuar la deducción si las entregas de bienes y prestaciones de servicios son realizadas fuera del territorio o exentas.

En lo referente a los bienes y servicios utili-

zados para realizar simultáneamente operaciones que dan derecho a deducción y operaciones que no dan derecho a deducción, la deducción sólo es admisible en la parte de impuesto al valor agregado que sea proporcional al monto de las primeras operaciones (regla del prorrateo). Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad de limitar el derecho a la deducción a las operaciones referentes a bienes cuya entrega es imponible en el interior del país.

4. La deducción debe efectuarse sobre el impuesto al valor agregado adeudado por el período durante el cual el impuesto deducible sea facturado en el caso del párrafo 1, punto **a**, o ingresado en los casos del párrafo 1, puntos **b** y **c** (reducciones inmediatas). Bajo reserva de consulta, cada Estado miembro tiene la facultad, por razones conjunturales de excluir total o parcialmente del régimen de deducciones los bienes de inversión, o de aplicar a dichos bienes en lugar del método de deducciones inmediatas, el de fracciones anuales (reducciones **prorata temporis**).

5. En caso de deducción parcial, el monto de la deducción debe determinarse provisionalmente según los criterios establecidos por cada Estado miembro y reajustarse al terminar el año cuando se calcule el prorrateo del año de la adquisición.

6. En lo referente a bienes de inversión, el reajuste debe efectuarse en función de las variaciones del prorrateo producidas durante un período de cinco años, incluido el correspondiente a la adquisición de los bienes; y él sólo puede referirse cada año a un quinto del impuesto que gravó los bienes de inversión. Los Estados miembros tienen la facultad de fijar determinadas tolerancias para limitar el número de reajustes en caso de variación del prorrateo anual con relación al prorrateo inicial que sirvió de base a las deducciones en los bienes de inversión.

7. Pueden excluirse del régimen de las de-



ducciones determinados bienes y determinados servicios, especialmente aquellos que puedan ser utilizados totalmente o en parte, para satisfacer necesidades particulares del contribuyente o de su personal.

G. CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE DEL IMPUESTO

1. Se considera "contribuyente" a quien en forma independiente y con habitualidad realice actividades de productor, comerciante o prestador de servicios con o sin fin lucrativo.

2. La expresión "actividades de productor, comerciante o prestador de servicios" debe entenderse en sentido amplio e incluir el conjunto de las actividades económicas, comprendiendo en ellas, por consiguiente, las actividades extractivas, las actividades agrícolas y las profesiones liberales.

3. Si un Estado miembro se propone no gravar determinadas actividades, es conveniente que lo realice mediante exenciones antes que excluyendo del ámbito de aplicación del impuesto las personas que ejercen esas actividades.

4. Los Estados miembros tienen la facultad de considerar también como "contribuyente" a todo el que realice operaciones gravadas en forma ocasional.

5. La expresión "en forma independiente" tiende principalmente a excluir de la imposición los asalariados vinculados a su empleador por un contrato de prestación de trabajo. Esta expresión permite, asimismo, que cada miembro no considere como contribuyente separados, sino como un solo contribuyente a las personas que aún independientes desde el punto de vista jurídico, orgánicamente están ligadas entre sí por vínculos económicos, financieros y de organización. El Estado miembro que se proponga adoptar tal régimen, procederá bajo consulta previa.

6. Los Estados, las provincias, los municipios y los demás entes de derecho público no serán considerados, en principio, como contribuyentes por las actividades que ejerzan como autoridades públicas. Sin embargo, si desarrollan actividades de productor, comerciante o prestador de servicios, pueden ser considerados como responsables por tales actividades.

H. ADMINISTRACION Y CONTROL DEL IMPUESTO

1. Todo contribuyente debe llevar una contabilidad suficientemente detallada que permita la aplicación del impuesto al valor agregado y los controles de la administración fiscal.

2. Todo contribuyente debe dar una factura en las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a otro responsable. La factura debe mencionar en forma discriminada, el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente a las diferentes tasas, así como si fuere el caso, la exención.

Cada Estado miembro puede establecer en casos especiales, derogaciones a esta disposición. Sin embargo, tales derogaciones deben ser estrictamente limitadas.

A pesar de las demás medidas que puedan adoptar los Estados miembros para asegurar el pago del impuesto y evitar fraudes, toda persona, contribuyente o no que consigne el impuesto al valor agregado en una factura queda obligada al pago de su importe.

3. Todo contribuyente debe presentar mensualmente una declaración que consigne, en cuanto a las operaciones realizadas durante el mes precedente, todas las informaciones necesarias para el cálculo del impuesto y las deducciones a efectuar. Todo contribuyente debe ingresar el importe del impuesto al valor agregado al presentar la declaración. Cada Estado miembro, tiene la facultad, por razones prácticas, de reducir el plazo o de autorizar a determina-



dos responsables a presentar la declaración por trimestre, semestre o anualmente.

4. Durante el primer semestre de cada año el contribuyente debe presentar, si fuere el caso, una declaración referente a todas las operaciones efectuadas durante el año anterior conteniendo los elementos necesarios para los eventuales reajustes.

5. Respecto de las importaciones de bienes, las modalidades de la declaración y del pago consiguiente serán materia de disposiciones a establecer por cada Estado.

6. Si un Estado miembro estimara en casos excepcionales, que es necesario establecer medidas especiales para simplificar la percepción del impuesto o para evitar ciertos fraudes, deberá informar a la Comisión y a los otros Estados miembros.

Si en el término de un mes hubiere oposición de uno o de varios Estados o de la Comisión, el pedido de derogación será elevado al Consejo, el cual, a propuesta de la Comisión, resolverá en el término de tres meses.

Si de las conclusiones de la Comisión resultare que se trata únicamente de una simplificación de la percepción o de una medida destinada a evitar el fraude, el Consejo resolverá por mayoría de votos acerca de la derogación solicitada.

Si, por el contrario, de dichas conclusiones resultare que la medida considerada puede afectar los principios mismos del régimen instituido y especialmente la neutralidad competitiva entre los Estados miembros, el Consejo resolverá por unanimidad.

En ambos casos el Consejo resolverá, con las mismas modalidades, acerca del término de aplicación de tales medidas.

El Estado miembro sólo podrá aplicar las medidas consideradas, al fenecer el término para la oposición o, cuando hubiere oposición,

después de la decisión del Consejo, si fuere favorable.

Estas disposiciones dejarán de aplicarse al suprimirse la imposición a la importación o las desgravaciones a la exportación en el intercambio entre los Estados miembros.

I. REGIMEN ESPECIAL PARA PEQUEÑAS EMPRESAS

Cada Estado miembro tiene la facultad, bajo reserva de consulta, de aplicar a las pequeñas empresas a las cuales provocaría dificultades la sujeción al régimen normal del impuesto al valor agregado, el régimen especial que mejor se adapte a las exigencias y posibilidades nacionales.

J. REGIMEN ESPECIAL PARA OPERACIONES AGRICOLAS

1. La Comisión someterá al Consejo lo antes posible, propuestas de directivas referentes a las modalidades comunes de aplicación del impuesto al valor agregado a las operaciones referentes a productos agrícolas.

2. Hasta la fecha establecida para la entrada en vigor de esas modalidades comunes, cada Estado miembro tiene la facultad, bajo reserva de consulta, de aplicar a las explotaciones agrícolas a las cuales provocaría dificultades la sujeción al régimen normal del impuesto al valor agregado, el régimen especial que mejor se adapte a las exigencias y posibilidades nacionales.

K. NORMAS DE CARACTER TRANSITORIO

1. Para el paso de los sistemas actuales de impuestos a la cifra de los negocios al sistema común de impuesto al valor agregado, los Estados miembros tienen la facultad:



- a) De adoptar disposiciones transitorias para recaudar el impuesto por anticipado;
- b) De aplicar a los bienes de inversión durante determinado período transitorio, el método de deducciones según fracciones anuales (deducciones prorata temporis);
- c) De excluir total o parcialmente, por determinado período transitorio, los bienes de inversión del régimen de deducciones, bajo reserva de consulta previa;
- d) De autorizar deducciones forfetarias para los bienes de inversión aún no amortizados así como a los stocks existentes, a fin de otorgar desgravación total o parcial pero de alcance general del impuesto a la cifra de los negocios hasta el momento de la aplicación del impuesto al valor agregado. No obstante, los Estados miembros tienen la facultad de restringir estas deducciones para los bienes exportados durante el período de un año contado desde la vigencia del impuesto al valor agregado. En tal caso, las deducciones sólo podrán concederse para los bienes existentes en stock en dicha época y exportados sin ulterior transformación;
- e) De establecer hasta el momento de la supresión de los impuestos a la importación y desgravaciones a la exportación para el intercambio entre los Estados miembros, por razones de interés social bien concretas y en favor de los consumidores finales, tasas reducidas o aún exenciones con eventual reembolso de los impuestos pagados en la etapa anterior, en la medida en que la incidencia global de tales medidas no exceda la de los beneficios aplicados en el régimen actual.

2. La valuación de los stocks puede efec-

tuarse especialmente con referencia a las operaciones realizadas por los contribuyentes durante años anteriores.

Un impuesto en México que obedeciera a los lineamientos señalados anteriormente, en sustitución del actual impuesto sobre ingresos mercantiles, indudablemente que significaría un avance considerable a la técnica fiscal, conforme a la cual está estructurado el impuesto general a las ventas en México. Pero no sólo ello, sino que esta reforma daría lugar a una racionalización completa de la estructura de producción y de distribución interna en el país, estableciendo un impuesto uniforme, independiente del número de transacciones por las que pasa un bien, y por otra parte, daría una significación real a la devolución de impuestos internos, a las exportaciones, ya que estaría de antemano calculado con suma precisión el monto total de la carga fiscal que debe ser removida de un bien o de un servicio al ser exportado.

Además, la reforma podría propiciar el que la imposición general indirecta vaya alcanzando los niveles dentro de la recaudación, que deben corresponder a un impuesto con un potencial tan grande sobre la economía, como es el impuesto general a las ventas, que afecta la totalidad del consumo que se realiza en el país.

Es claro que debemos estar conscientes que esta medida por sí no va a favorecer la redistribución del ingreso, pero también es cierto que ningún sistema fiscal es capaz por sí solo de fomentar la redistribución de la riqueza o del ingreso.

No existe verdad más clara que la que nos señala Nicholas Kaldor en su clásico libro "El impuesto al gasto" cuando dice que en los impuestos directos al ingreso y a la riqueza se encierra la hipocresía más grande de la política, ya que en forma ufana se señala la alta progresividad de las tasas nominales, mientras en forma oculta se señala cuáles son las grie-



tas tributarias a través de las cuales las personas de mayores recursos y con un mejor asesoramiento jurídico y contable, pueden escapar a los efectos de esas altas tasas progresivas.

Coincidimos con Raúl Prebisch en señalar que la redistribución verdadera sólo puede alcanzarse mediante el fomento del empleo a través de la inversión pública y privada. Los altos impuestos progresivos en nada ayudan a las grandes mayorías de la población, en cambio

lo que sí les beneficia es el constante aumento de los recursos públicos con los cuales el Estado puede hacer frente a numerosas necesidades de orden social.

Ahora bien, estos recursos adicionales sólo pueden lograrse, manteniendo al mismo tiempo los coeficientes de ahorro y de inversión en la sociedad, si se racionaliza la imposición general sobre el consumo, que es la que tiene un potencial alto para producir ingresos sin desalentar el fenómeno económico.

***Mantenemos el Conjunto más integrado de Publicaciones
Técnicas sobre Administración y Contabilidad***



Proveedora
del Contador, S. A.

AL SERVICIO DE LA PROFESION

Heriberto Frías 1451-101
Tel. 575-48-00
México 12, D. F.

Madero 26 2o. Piso
Tel. 521-65-93
México 1, D. F.

Zaragoza 39-106
Esq. Hidalgo
Guadalajara, Jal.

Monterrey, N. L.

