PARTE TERCERA

ETAPAS NECESARIAS PARA UN PROCESO DE ARMONIZACIÓN DE ALGUNOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO EN AMÉRICA DEL NORTE

INTRODUCCIÓN

La Tercera parte del trabajo tiene por objeto desarrollar una serie de medidas posibles para desarrollar una armonización fiscal en el Área de América del Norte.

En la adopción de estas medidas se deben tener en cuenta las ventajas y perjuicios que puede ocasionar la armonización, debiendo existir un estrecho paralelismo entre el grado de integración económica y los objetivos propuestos.

Consideramos que son tres la etapas necesarias para desarrollar una armonización fiscal parcial en América del Norte, cuyo respectivo orden es el siguiente:

Primera Etapa: Armonización de los impuestos sobre las ventas en Canadá y Estados Unidos, a nivel interno, en donde se aportarán una serie de mecanismos que ayuden a llevarla a cabo, optando finalmente por uno de ellos. Dentro de la misma Primera Etapa, se verá la conveniencia de adoptar un IVA a nivel Federal en los Estados Unidos, señalando los efectos económicos, presupuestarios y administrativos que ello produciría.

Segunda Etapa: Comprenderá el estudio de la armonización parcial de las bases, señalando cuáles son los elementos que puede comprender.

Tercera Etapa: Que consiste en la propuesta de una armonización de las tasas. En esta, se analizarán los problemas que conllevan, los objetivos perseguidos y las diferentes opciones, adoptando finalmente la que se crea más conveniente para el Área.

Finalmente, se tratará de elegir entre el Principio de Origen y de Destino, para el tratamiento de las exportaciones e importaciones en el Área, así como los principales

obstáculos que todas estas medidas pueden tener desde el punto de vista de la soberanía fiscal, dentro del orden presupuestario, los intereses nacionales, los problemas políticos y sociales.

CAPÍTULO X

PRIMERA ETAPA: ARMONIZACIÓN INTERNA EN CANADÁ

SUMARIO PRIMERA ETAPA: ARMONIZACION INTERNA EN CANADÁ -A) El proceso canadiense.-B) Consideraciones Generales.-C) ¿Principio de Origen o de Destino? -D) Coordinación de las tasas de los impuestos.-E) ¿Coordinacion de las bases del impuesto? -F) El RST y el comercio interprovincial de Canadá.-G) El impuesto sobre las ventas de Quebec -H) Opciones para la administración de Impuestos sobre el Valor Añadido en un Estado Federal.-a) Sistema de compensación -b) Sistema de no pago por los importadores -c) Regimen transitorio de la Unión Europea.-d) Sumario.-I) Conclusión

A) EL PROCESO CANADIENSE

En 1987, el Gobierno Federal de Canadá realizó propuestas tendientes a establecer un impuesto federal-provincial sobre el valor añadido en donde todas o parte de las provincias eliminarían su RST y, el gobierno federal abrogaría el Impuesto sobre las Ventas de los Fabricantes (Manufacturer's Sales Tax, MST), debiendo adoptar una base común para el nuevo impuesto[286], pero a falta de interés por parte de las provincias a ésta propuesta, nunca fue desarrollada e implementada.

El establecimiento de un GST federal, dejó a Canadá con dos impuestos sobre las ventas separados, careciendo de una base común, sin un método uniforme de administración y recaudación. Whalley y Fretz[287], han mencionado que éste sistema no sobrevivirá;

> "*La cuestión central no es si tal sistema puede ser administrado, o si tal sistema puede sobrevivir a largo plazo. La coexistencia de un provincial RST y un dual, federal-provincial sistema de GST, produce extremas molestias en el sistema de imposición indirecta. En el largo plazo, tal sistema no será viable*".

---

[286] Canada, Tax Reform 1987 Sales Tax Reform, Ottawa, **Department of Finance**, june 18, 1987, pp 47-54.

[287] WHALLEY JOHN y FRETZ DEBORAH, en "The Economics of the Goods and Services Tax", Toronto, **Canadian Tax Paper**, nº 88 (Canadian Tax Foundation) 1990, p. 84

Mc. Lure[288], va más lejos al llamar al sistema dual no coordinado "de momento inimaginable". La Federación canadiense de empresas[289], reclamó que las molestias y altos costos del GST, pueden justificarse solamente si los impuestos sobre las ventas federal y provincial son armonizados.

Algunos economistas por otro lado, cuestionaron si el RST provincial podía ser armonizado con el GST, Robin Boadway[290] señala:

> "*Un GST aplicado por el Gobierno Federal, totalmente armonizado seria muy difícil de alcanzar. Es muy difícil el pretender operar un impuesto multifásico en un sistema multi-jurisdiccional de gobierno. Casi todos los paises que han establecido un Impuesto al Valor Añadido, éste normalmente opera desde el centro. El problema es que el método de factura es difícil de administrar cuando las ventas intermedias se realizan en más de una jurisdicción. Quizás lo mejor que se puede hacer es que las provincias retengan el sistema unifásico y lo armonicen en la medida de lo posible con el GST*".

Sin embargo los primeros signos tendientes a la armonización comenzaron a ser visibles. Quebec ha convertido su provincial RST a un impuesto multifásico, con una base esencialmente armonizada con el GST. Saskatchewan y Prince Edward Island están comenzando también un proceso de armonización. Las provincias de Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick, han realizado una armonización fiscal con el Gobierno Federal Canadiense, al grado de tener un sola base impositiva y tasa armonizada del 15%. El sistema canadiense de los impuestos sobre las ventas es ahora un sistema "único híbrido"[291]: pues existen un impuesto multifásico a nivel federal (GST), cinco provincias con un impuesto unifásico independiente del federal, tres provincias con un sistema armonizado y una provincia que no aplica el RST (Alberta).

---

[288] MC LURE, CHARLES E. Jr., "State and local implications of a Federal Value-Added Tax", (March 28, 1988) 38 **Tax notes**, 1518-35.

[289] Canadian Federation of Independent Business, the GST: A National Tax Tragedy, Toronto. **CFIB**, November 1991 Y Sales Tax Reform. Where do We go from here?, Toronto, **CFIB**, february, 1992, p. 5.

[290] BOADWAY ROBIN, **The Constitutional Division of Powers: An economic perspective**, Ottawa, Economic Council of Canada, 1992, p 19

[291] Vease sobre ello a DUE F JOHN y MIKESELL L., op cit p 25

El desarrollo de un impuesto nacional sobre las ventas, significaría la cooperación simultánea de al menos, la mayor parte de las provincias. Como Perry[292] señala, un acuerdo sobre un impuesto sobre las ventas a nivel nacional habría sido un "triunfo de negociaciones federal-provincial, igual al acuerdo original de confederación". Un sistema armonizado, sin embargo, implica desarrollar gradualmente, como individualmente, que cada provincia altere su RST.

B) CONSIDERACIONES GENERALES

Algunas cuestiones básicas que surgen por la designación de un sistema multifásico a ser coordinado en varias jurisdicciones, hace que se cuestione si se debe aplicar el principio de origen o de destino para gravar los bienes y servicios que cruzan las fronteras, o si deben las provincias adoptar el mismo tipo de impuesto, y si pueden variar las bases de los impuestos.

Se examinarán cada una de estas cuestiones en torno a precisar cuáles pueden ser las medidas necesarias a adoptar en esta primera etapa.

C) ¿PRINCIPIO DE ORIGEN O DE DESTINO?

Shoup[293], explica la diferencia entre el principio de origen y el de destino para un impuesto sobre el valor añadido:

*"El IVA aplica el **principio de origen** cuando el valor del impuesto es agregado domésticamente a todos los bienes, incluyendo bienes que son subsecuentemente exportados, pero no grava el valor que ha sido añadido en bienes que son*

---

[292] HARVEY PERRY, J. "A Fiscal history of Canada-the postwar years", Toronto, **Canadian Tax Paper**, Nº 85 (Canadian Tax Foundation), 1989, P 355

[293] SHOUP S CARL. "Choosing among types of VATS" en Gillis Malcolm. SHOUP S CARL, y SICAT P. GERARDO, eds. Value Added Taxation in Developing Countries, Washington, D C., **The World Bank**, 1990, pp. 3-16.

importados y vendidos a nivel doméstico...Las exportaciones son gravadas, y las importaciones son exentas...
En contraste, un IVA aplica ***el principio de destino*** *cuando... las exportaciones están exentas y las importaciones son gravadas"*

Una opción adicional, especialmente relevante a esta cuestión, es lo restrictivo del principio de origen, lo cual significa poder aplicar el principio de destino al comercio con los países o Estados fuera de la jurisdicción canadiense y el principio de origen al comercio existente entre las propias provincias.

La literatura compara los impuestos basados en origen o destino, reflejando dos cuestiones, primero, se duda sobre cuál método resulta ser el menos eficiente para la localización de recursos, y si son necesarios los controles "fronterizos" -en este caso- entre las provincias.

El cruce de interporvincial para realizar compras puede darse cuando los productos están libres de impuestos en otra jurisdicción. Con el principio de destino los bienes provenientes de otra jurisdicción, son tratados en la misma forma que los bienes domésticos. Pero si el IVA es cargado en origen y las tasas de los impuestos no son uniformes, el precio relativo de los bienes de diferentes jurisdicciones será alterado[294].

Se podría cuestionar entonces por qué se aboga por el principio de origen, y un argumento es que las diferentes tasas de impuestos entre las provincias con una base en origen no son distorsionantes si los ingresos extra en una provincia son usados para bajar costes de producción. En este caso, no habrá desventaja para los productores que operan en una provincia con altas tasas de impuesto[295]. Hay que hacer notar que sin embargo, la

---

[294] Vease KAY, J A., "Tax policy a survey", ***The economic journal***, March, 1990, pp. 18-75.

[295] HIROFUMI SHIBATA, **Fiscal Harmonization under Freer Trade: principles and their applications to a *Canada-U S Free Trade Area***, Canada in the Atlantic Economy, nº 9, Toronto, University of Toronto Press for the private planning Association of Canada, 1969, p. 14.

hipótesis del beneficio del gravamen no ofrece una solución realista[296] a el problema de la coordinación de los impuestos.

Otra razón por la que el principio de origen ha sido considerado como una buena opción es por el hecho de que su uso tiende a tener que coordinar los impuestos entre las jurisdicciones, para anular los controles en frontera. Abolir los controles fronterizos ha sido una de las metas de la Unión Europea, y en Canadá no es deseable que los controles se incrementen entre las provincias. Gravando las importaciones y exentando las exportaciones[297] bajo el principio de destino se requieren controles en frontera.[298]

En resumen, en teoría el principio de destino no distorsiona la localización de la producción si las tasas de los impuestos difieren; el principio de origen requiere tasas uniformes en orden a no ser distorsionador. Aunque los argumentos parecen favorecer al principio de origen, el cual sería requerido para el comercio interprovincial sin controles entre las provincias, sin embargo, el principio de destino parece ser una solución superior por ahora. No existen razones fuertes aún para recomendar la adopción del principio de origen a nivel provincial en Canadá, toda vez que el GST federal y el RST provincial son dos sistemas hasta cierto punto incompatibles, en el sentido de que el RST es un impuesto que según el principio de origen no tiene sentido respecto a las exportaciones, y presenta innumerables problemas administrativos en cuanto a las importaciones. En cambio va bien con el principio de destino[299]. Otro factor que influye indirectamente, es el hecho de que la Unión Europea aún aplica el principio de destino, por lo que este es el principio que se debe seguir adoptando en el comercio entre las provincias de Canadá.

---

[296] MUSGRAVE A RICHARD, "Fiscal systems, studies in comparative economics, n° 10, New Haven, Conn. **Yale University Press**, 1969, p 242.

[297] Aplicando el tipo 0 en el caso del GST.

[298] MUSGRAVE A RICHARD, "Who Should tax, where, and what?" en Mc Lure E Charles, Jr. ed. Tax Assignment in Federal Countries Canberra, Australian national University, Centre for Research on Federal Financial Relations, 1983, pp 2-19, vease tambien Cnossen Sijben, "Harmonisation of Indirect Taxes in the EEC", ibid. 150-168 y Berglas Eitan, "Harmonisation of Commodity Taxes. Destination, origin and Restricted origin principles", **Journal of Public Economics**, December, 1981, p 386.

[299] SHOUP S CARL, **Public finance**, op. cit., p. 329.

D) COORDINACIÓN DE LAS TASAS DE LOS IMPUESTOS

Una razón importante para modificar las tasas de los impuestos sobre las ventas entre las provincias, es si el comercio "fronterizo" entre provincias constituye un problema[300]. Actualmente se da un comercio mayor entre las provincias con tasas más bajas, por ejemplo; British Columbia tiene una tasa combinada del 13% (GST-RST) y su provincia vecina Alberta, no tiene un RST provincial. [301],

Para resolver el problema del comercio interprovicial[302] no se requieren tasas de impuestos uniformes, antes bien, lo conveniente es estar de acuerdo sobre un **tasa mínima,** que prevenga la competencia de tasas entre los Estados o provincias. Si una provincia decide mantener una tasa alta del impuesto frente a sus provincias o estados vecinos, el efecto posible será de un cruce de provincias o Estados para realizar compras y otras consecuencias serán la pérdida de ingresos por las altas tasas, y cruce interprovincial de consumidores en cuyas provincias se mantienen altas tasas[303].

Hay que hacer notar que los ingresos perdidos por un estado o provincia con altas tasas de impuesto no son en sentido estricto "ingresos perdidos", sino que, son ingresos transferidos de una provincia a otra, por tanto el caso de una tasa mínima podría ser cuestionado[304].

---

[300] KEEN MICHAEL, "Welfare effects of Commodity tax harmonisation", **Journal of Public Economics**, nº 33, june 1987, p. 113

[301] Este problema es particularmente importante en Europa donde como señala Cnossen "algo más de 40 millones de personas...viven en las fronteras intracomunitarias", si los tasas de los impuestos difieren mucho. -continúa- los paises con tasas altas "tendrán como consecuencia, inaceptables ingresos" sin controles fronterizos CNOSSEN SJIBREN, "Tax Structures Developments" en Cnossen Sjibren ed. Tax Coordination in the European Comunity, **Series on international Taxation**, nº 7 (Deventer, the Netherlands kluver) 1987, p. 35.

[302] LEE CATHERINE, PEARSON MARK Y SMITH ETEPHEN, **Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Proposals**, London, The Institute for fiscal studies, 1988.

[303] LEE CATHERINE, PEARSON MARK y SMITH STEPHEN, op cit., pp.57-58.

[304] Los problemas políticos pueden incrementarse con un acuerdo de tasas mínimas. Algunos parlamentarios del Reino Unido, reclamaron a su gobierno "entregara sólo los derechos basicos a la Comunidad Europea" agregando que ésta establecía un mínimo de un 15 por ciento de IVA, y la tasa que el Reino Unido aplicaba era de un 17.5 por ciento. Vease OAKLEY ROBIN, "Hurd Attacks Maastricht opponents as Spivs," **The times**, July 1, 1992.

El establecer una tasa de impuesto mínimo común entre las provincias de Canadá constituye un argumento débil ya que con la excepción de la región de Ottawa Hull, la población en las fronteras de las provincias esta esparcida y la experiencia con el provincial RST, ha mostrado que no existe una competencia importante entre las provincias por las tasas de los RST salvo algunas excepciones[305].

E) ¿COORDINACIÓN DE LAS BASES DEL IMPUESTO?

El problema de tener bases[306] diferentes entre las provincias, envuelve el mismo tipo de problemas que cuando se tienen tasas diferentes en los impuestos. Si una provincia elige la opción de tener una tasa cero para algunos bienes, y otra provincia no, la diferencia, podría teóricamente producir un cruce de personas que viven en la línea fronteriza de las provincias para realizar compras por parte de los consumidores, especialmente si las tasas en uno de ellas son altas. La extensión de este problema depende de factores geográficos[307]. En Canadá el problema es pequeño; pues productos básicos como los alimentos, ropa para niños y otros productos básicos no son demasiado caros, como para que un canadiense tenga que viajar grandes distancias para encontrarlos con tasas de impuesto de un cero por ciento[308].

Las exenciones de los impuestos pueden afectar la eficiencia[309] de éstos, si una provincia exenta un servicio que se presta en la fase intermedia, el producto final estará

---

[305] La ciudad de Lloydminster, la cual esta dividida por las fronteras de Saskatchewan y Alberta, ha sido una significante excepción por mucho tiempo. desde que en la provincia de Alberta no se aplica ningún impuesto sobre las ventas, el gobierno de Saskatchewan ha señalado que la mayoría de sus residentes que viven cerca de Lloydminster, realizan compras en esta ciudad con el objeto de eludir el pago del impuesto sobre las ventas. También tienen otro problema similar de cruce de fronteras provinciales para realizar compras, los residentes de Maple Creeck. Saskatchewan en tiendas o centros comerciales ubicados en Medicine Hat y Alberta, véase para más información al respecto a HILL RODERICK y RUSHTON MICHAEL, op cit.

[306] Vease definición de bases, en inciso D), capitulo I

[307] LEE CATHERINE, PEARSON MARK, Y SMITH STEPHEN, op. cit.

[308] Ibidem

[309] Ibidem.

sujeto a una tasa de impuesto que probablemente no hubiera sido así en una provincia donde el servicio no esta exento. La razón, es que la exención no otorga a la empresa el derecho al acreditamiento del impuesto, pero si una provincia no exenta las operaciones realizadas por la empresa, ésta tendrá el derecho a acreditar todo el impuesto pagado en los estados intermedios de producción de una mercancía. Esta diferencia en el tratamiento de los servicios en diferentes provincias puede afectar la producción y decisión de localización de una empresa en determinada región. En cambio, si las provincias se ponen de acuerdo en establecer una base común del impuesto, incluyendo un tratamiento común en la exención de bienes y servicios, la eficiencia en la producción podría obtenerse.

En las provincias se tienen diferentes ideas acerca de cuáles bienes y servicios deben estar exentos, pues influyen la tradición histórica, económica y política de cada una de ellas. El problema "político" de que exista una base común entre las provincias, probablemente sea mayor al que suscita el cruce de fronteras para realizar compras de consumidores[310].

F) El RST Y EL COMERCIO INTERPROVINCIAL DE CANADÁ

El RST provincial canadiense, normalmente se ha basado en el principio de destino[311] con el objeto de asegurar que muchas de las transacciones entre las provincias sean tratadas en la misma forma. En general las provincias no gravan un bien cuando éste ha sido comprado para ser consumido fuera de la jurisdicción. En Saskatchewan, cuando una mercancía es vendida a un no residente, para distribuirla fuera de Saskatchewan, la venta estará exenta del impuesto[312]. Cada una de las provincias que aplican el RST poseen una norma similar. El vendedor es responsable cuando un bien es vendido fuera de la

---

[310] GOTTFRIED PETER y WIEGARD WOLFGANG, "Exemption versus zero rating: A hidden problem of VAT", **Journal of Public Economies**, nº 46, December 1991, pp. 307-328

[311] El principio del país de destino, implica que un producto deberá soportar el mismo régimen de imposición sobre el consumo, que aquel del país de origen donde dicho producto fue fabricado.

[312] Saskatchewan, The Education and Health Tax Act, RSS 1978, C. E-3, as amended, Section 8 (1) (jj). Hereinafter referred to as "Saskatchewan's Education and Health Tax Act".

provincia, debiendo tener una serie de documentos que acrediten que el bien ha salido fuera de la misma, mediante el conocimiento de embarque o bien facturas o recibos.

Sin embargo, existen bienes que al ser producidos han tenido la carga del RST, siendo posteriormente exportados, en este caso, el impuesto pagado no será reembolsado, siendo esta desviación uno de los mayores problemas del principio de destino en el sistema del RST.

Mediante datos de 1987[313], se encontró que los ingresos por parte del RST variaban altamente en cada una de las provincias, ya que unas gravaban y otras exentaban la producción de bienes.

En principio los sujetos que realizan compras de bienes fuera de la provincia están sujetos al RST de su provincia originaria, aunque haya sido pagado el impuesto en la provincia donde la compra se realizó.

Los consumidores que cruzan las fronteras provinciales, deben remitir el impuesto a su provincia de residencia y pedir el reembolso del impuesto pagado en la provincia de compra. Sin embargo[314], el procedimiento para obtener el reembolso del impuesto desde la provincia de producción es inconveniente y pocos contribuyentes saben acerca de él. Además, es difícil hacer cumplir la recaudación en la provincia de residencia. Aquellos consumidores que cruzan las fronteras de las provincias, el impuesto que pagan, usualmente resulta ser un pago como si se aplicara el principio de origen, pues el acto consiste solamente en pagar el impuesto en la provincia de compra[315].

---

[313] Dean M. James, "A note on Interprovincial variations in the base for the Retail Sales Tax", Canadian Tax Journal, vol. 37, n° 4, pp. 1017-1019.

[314] SHEPPARD, F. ANTHONY, "Taxation Policy and the Canadian Economic Union", en Mark Krasnick, research coordinator, Fiscal federalism, collected research studies of the Economic Union and Development Prospects for Canada, Toronto, vol. 65, **University of Toronto Press**, 1986, p. 189.

[315] El principio de destino resulta ser un método más fácil de hacer cumplir para bienes que deben ser registrados en las provincias de residencia, tales como automóviles y camiones. El RST puede ser recaudado cuando el vehículo es registrado

Como es de notar, tales impuestos pueden producir una ineficiente localización de recursos en la producción. Kuo, Mc Girr y Poddar estiman que:

"El peso promedio de el indirecto RST provincial es aproximadamente de un 0.6 por ciento en las ventas de exportación...La exportación de mercancías con un alto RST provincial también incluye el transporte y Derechos de servicio a un 1.9 por ciento y otras cargas incluidas con un 1 por ciento"[316].

Uno de los progresos de las provincias a través de los años ha sido el que los bienes que se comercian entre éstas sean gravados una sola vez[317]. Empresas con una presencia física en una provincia pueden ser requeridas por los inspectores fiscales de la misma, con el objeto de verificar si determinados embarques provienen de una provincia. En cambio empresas que no están establecidas en forma física en una provincia pueden ser cuestionadas -pero no requeridas- a registrarse con las autoridades fiscales competentes[318].

Es difícil de encontrar una fiabilidad en los datos sobre el monto de los ingresos producidos por el comercio interprovincial, pues a modo de ejemplo[319] la venta por catálogo o por correo es muy difícil de captar. Por otra parte, las compras realizadas por empresas registradas son difíciles de evadir. Sin embargo, las auditorías no pueden cubrir a empresas que no están registradas en otras provincias (aunque hay clientes registrados que pueden ser auditados).

Ante este problema, los gobiernos provinciales han formalizado acuerdos entre ellos mismos para un intercambio de información (incluyendo información sobre

---

[316] KUO CHUN-YAN, MC GIRR C. THOMAS Y PODDAR SATYA N., "Measuring the Non-Neutralities of Sales and Excise Taxes in Canada", **Canadian Tax Journal**, vol 36, nº 3, 1988, p. 663.

[317] JOHNSON A. J., "Issues in Provincial sales and excise taxation", en Mc Millan Melville, ed. provincial Public Finances, vol. 2, Plaudits, Problems and prospects, Toronto, **Canadian Tax paper**, nº 91, (Canadian Tax Foundation), 1991, p 325

[318] Vease al respecto HILL RODERICK y RUSHTON, "Harmonizing provincial sales taxes with the GST· The problem of Interprovincial trade", **Canadian tax Journal**, vol. 41, nº 1, 1993.

[319] ROBINSON A. J "The Retail Sales Tax in Canada", Toronto, **Canadian tax Paper**, nº 77 (Canadian Tax Foundation), 1986, p 59

reembolsos) para ayudarse mutuamente en la recaudación de los impuestos sobre las ventas de sus residentes[320].

Pero estas medidas han ido retrasando considerablemente el tomar una decisión por parte de las provincias para evitar el problema de la evasión y la doble imposición en el RST. En la siguiente sección se explicará cómo la extensión de una armonización del RST con el GST puede resolver estos problemas, calculando impuestos coordinados, mejorando la administración de éstos.

G) El IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DE QUEBEC

El desarrollo del impuesto sobre las ventas de Quebec (Quebec Sales Tax ó QST), como se ha señalado al principio, ha dado como resultado el que Canadá tenga un "Sistema Híbrido"[321] de impuestos sobre las ventas.

El 30 de agosto de 1990, el Gobierno de Quebec anunció que su impuesto sobre las ventas sería substancialmente armonizado con el GST, sujeto a ciertas características[322]. La meta era hacer a Quebec más competitiva, eliminando el gravamen que recaía sobre las compras de las empresas para propósitos de producción y simplificar la operación del régimen federal y provincial de Quebec bajo una administración única[323].

El proceso de armonización fue dividido en dos fases:

---

[320] JOHNSON, op. cit p 27 No todas las provincias tienen acuerdos entre ellas, véase Saskatchewan's, The revenue and Financial Services Act, 1983

[321] DUE F JOHN Y MIKESELL JOHN, op. cit.

[322] Québec, Ministère des Finances, 1991-1992, Budget: Budget Speech and additional information, May 2, 1991, appendix A, 82

[323] Quebec, Ministiere des Finances 1992-1993, Budget: Budget Speech and Additional Information, May 14, 1992, p. 13 Vease también el caso de la armonizacion del impuesto sobre las ventas de Saskatchewan en Department of Finance, Sales tax Harmonization Benefit for Business, Regina, March 1991. pp 7-8

El monto pagado por el RST, por parte de las empresas no es significativo. *JOHNSON, op. cit. p 27 y 320.* "Sólo un tercio de los ingresos del impuesto sobre las ventas provinciales es realizado desde las ventas a las empresas"

PRIMERA FASE: entró en vigor a partir del 1 de enero de 1991, en donde la tasa del RST de Quebec sería bajada del 9 al 8 por ciento y la base de bienes fue establecidad de conformidad con la base del GST.

SEGUNDA FASE: instituida el 1 de julio de 1992, consistió en extender la base del QST a los servicios (a una tasa del 4 por ciento) eliminando el RST monofásico en favor de un multifásico QST[324].

El plan inicial ha sido el del reembolso del impuesto pagado por las empresas, ello fue cambiado con el objeto de obtener mayores ingresos: las empresas continuarían soportando la carga de los impuestos. Estas ahora pagan sobre la gasolina, electricidad, gas natural, teléfono, servicio de telecomunicaciones, vehículos, alimentos, etc (pero) las empresas obtienen el reembolso del impuesto sobre un 80% de el QST pagado en sus compras[325].

Con este parcial reembolso, las exportaciones del QST, hacen que Quebec exporte al menos una parte del impuesto sobre las ventas. Parte del impuesto pagado en los estados intermedios es reembolsado a los exportadores a quienes se les aplica la tasa del 0 por ciento (Bajo el anterior RST, las exportaciones estaban exentas -tax free-) pero no podía ser reembolsado el impuesto pagado en los anteriores estadios. La prueba de embarque es requerida para poder aplicar la tasa cero[326].

La provincia de Quebec es el primer intento de armonización del RST con el GST, en sus bases y en sus tasas. Este ejemplo, podría ser seguido por las otras provincias con el

---

[324] Quebec, *BILL 170*, An Act Respecting the Quebec Sales Tax and amending various fiscal legislation, SQ, 1991.

[325] Quebec, op cit p. 14 El gobierno de Quebec señaló que con los bajos tasas del QST sobre los servicios y el reembolso parcial del impuesto inmobilizaría la baja produccion de costes por cerca de $ *850* millones de dólares canadienses.

[326] A quien desee profundizar sobre las reformas realizadas en la provincia de Quebec respecto al RST, véase Québec, Ministere des Finances, Bulletin d'information 92-1, "Zero rating of financial services and collection of certain Québec taxes at the border", January 31, 1992.

Detalles sobre medidas de compensacion están contenidas en Québec, Ministere des Finances, Quebec Sales Tax: Technical Document, 1991

Quebec, Ministère des Finances, Bulletin d' information 91-3, "Clarifications concerning the reform of the Quebec sales tax", Jully 12, 1991

Quebec Ministère des Finances, Bulletin d'information 92-8, "Easements and clarifications concerning the Québec sales tax reform", June 30, 1992.

objeto de permitir una mejor circulación en los bienes y servicios a nivel federal en Canadá y también a nivel internacional permitiendo un mejor flujo comercial entre los Estados miembros del TLC con cualquiera de las provincias, pues se evitarían problemas administrativos, con los que se encuentra un importador, ya que debe pagar el GST al momento del cruce de la frontera y el RST hasta el momento de la venta en virtud de tener este último la característica de impuesto suspensivo. Si existieran impuestos multifásicos en las provincias se evitaría, este tipo de problemas.

H) OPCIONES PARA LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN UN ESTADO FEDERAL

Cuando varias jurisdicciones en un Estado federal aplican impuestos sobre las ventas que tienen la característica de ser acumulativos o en cascada, ésto puede provocar grandes dificultades. En Canadá[327], el problema se incrementa cuando se trata de localizar en dónde se produce el crédito y el ingreso cuando bienes y servicios han pasado por varias provincias. El camino del impuesto se "quiebra" cuando los bienes pasan la frontera provincial, se podría cuestionar la razón por la cual Manitoba adquiriría el crédito del impuesto por bienes comprados desde Ontario por un impuesto pagado al gobierno de Ontario[328].

La armonización del RST, requeriría de algún acuerdo en el que una provincia tendría que renunciar el derecho al crédito del impuesto pagado en otra. Quizás la opción más simple sería la de dividir los ingresos entre las provincias. Aunque, dudamos de que tal sistema sea aceptado (recordar que la propuesta sobre un nacional federal-provincial impuesto sobre las ventas no tuvo la aceptación por parte de las provincias). Existen sin embargo, otras opciones que podrían ser tomadas en cuenta, algunas desarrolladas por la Unión Europea, las cuales se analizarán en seguida.

---

[327] PERRY J HARVEY, "Taxation in Canada", Toronto, **Canadian Tax Paper**, nº 89, 5 th ed. (Canadian Tax Foundation) 1990, p. 126.

[328] Ibidem

a) Sistema de compensación

En principio hablar del sistema del "clearing" o sistema de compensación puede ser interpretado de dos formas distintas:

Primero, como un complemento a la aplicación del principio de origen, que se refiere fundamentalmente a un mecanismo a efectos de "devolver" el impuesto pagado en origen por la compra de un bien a la provincia donde el mismo se consumiera en el futuro.

Este sistema es parecido al que originalmente el gobiemo federal de Canadá propuso a través de un impuesto nacional sobre las ventas. Si se adoptara este sistema en Canadá, las provincias debían armonizar su RST con el GST. Este sistema requeriría que las provincias tanto en origen y destino estarían incluidas en todas las facturas. La agencia central de compensación recibiría una copia de estas facturas y cada provincia tendría una cuenta por separado, "totalling up the invoices by province of purchaser would be a major task"[329].

Este sistema de administración permitiría a las provincias mantener diferentes tasas y bases. Los exportadores, sin embargo, necesitarían mucha más información que en un sistema en el cual las exportaciones fueran a una tasa cero o gravamen en origen (porque ellos tendrían que cargar el impuesto aplicable en la jurisdicción de cada cliente). Ahora bien, desde el momento en que los exportadores pudieran gravar en destino y no en origen, la agencia central de compensación podría trabajar en un sistema híbrido, es decir, uno en el cual, algunas provincias no tuvieran sus impuestos armonizados; las cuales no tendrían una cuenta con la agencia central[330]. Presumiblemente, las provincias que sí tuvieran armonizados sus impuestos con el gobiemo federal, tendrían costos fijos dentro del marco

---

[329] WHALLEY y FRETZ, op. cit., p 84 "La agencia central" recaudaría y administraría los impuestos federal y provincial.

[330] Ibidem

de la agencia de compensación. Si otras provincias tomaran la decisión posteriormente, de armonizar sus impuestos, los costos podrían ser fijados por mutuo acuerdo.

Otra alternativa diferente, es aquella en la que los exportadores cargarían el impuesto en origen, esto quiere decir, que una empresa tendría que descontar el impuesto en su propia jurisdicción, con lo cual asegura que bienes intermedios fueran efectivamente gravados. El sistema del clearing o compensación, podría provocar acuerdos apropiados para las transferencias entre los gobiernos[331].

Tal sistema fue originalmente propuesto en la Unión Europea, para aplicarlo después de 1992, pero fue subsecuentemente descartado. Tal sistema podría ser implementado en Canadá, pero sería necesario que previamente existiera una armonización de bases y tasas entre todas las provincias. Y dado que esta situación aún no se da, (con la excepción de Quebec) no es una solución a considerar de momento.

b) Sistema de no pago por los importadores

Otro sistema a través del cual se podrían administrar los impuestos entre las provincias, sería el adoptar un sistema tipo cero por ciento o el "sistema de diferimiento de pago" Holandés.

Bajo la variante del tipo cero, los exportadores aplicarían el gravamen de tasa cero por ciento a los embarques que se realizaran hacia fuera de la jurisdicción Federal. Para una importación de bienes; el impuesto sería cargado en el Estado o provincia de destino. Desde el momento en que la importación ha sido libre de impuesto en la jurisdicción de origen, el importador no recibirá el crédito del impuesto en la transacción. Una aproximación de este sistema es usado bajo un régimen transitorio en la Unión Europea y

[331] Supongamos por ejemplo. Manitoba tiene un RST, con una tasa del 8 por ciento y Saskatchewan una tasa del 7 por ciento. Si una empresa de Winnipeg (quien forma parte de la provincia de Manitoba) vendió a $100 dólares a un fabricante de Saskatchewan, el vendedor recaudaría $8 dolares por el impuesto sobre las ventas y remitiría este monto a el gobierno de Manitoba. El comprador podría reclamar el reembolso de $8 dólares de el gobierno de Saskatchewan y el sistema de compensacion, transferiría $8 dolares de Manitoba a el gobierno de Saskatchewan.

por la provincia de Quebec. Ambos sistemas formalmente cargan el IVA a la empresa importadora pero después tiene el derecho al reembolso.

La otra variante, es la del diferimiento de pago que ha sido implantado en Holanda[332]. A los exportadores se les carga el IVA, pero subsecuentemente se les acredita el impuesto pagado, debiendo acreditarlo con la documentación que muestre la evidencia de la exportación. La exportación de bienes no es inmediatamente bajo el tipo del 0 por ciento para el vendedor, pero el importador no finaliza pagando el impuesto, ni tiene que aplicar el reembolso de alguna autoridad[333]. Esta es una de las razones del término "*diferimiento* de pago"; el pago del impuesto ocurre no cuando un bien cruza la frontera -ni cuando se recibe el bien o cuando el comprador hace su declaración- el crédito del impuesto puede ser reclamado inmediatamente.

Un problema serio de este sistema es que los controles en frontera continúan figurando en Holanda[334], ya que en la mayoría de los casos, el efecto del diferimiento de pago es que el impuesto en la importación no es pagado hasta que la firma que los recibe los ha vendido[335].

El diferimiento de pago o sistema tipo cero trataría a las ventas entre las provincias en el mismo sentido que las ventas internacionales, la única diferencia: sería que las importaciones internacionales serían gravadas al cruzar la frontera y las importaciones interprovinciales no serían gravadas sino hasta el momento del uso o venta en la provincia importadora. Este sistema funcionaría prácticamente en el mismo sentido que el RST es

---

[332] Para más detalles sobre la experiencia holandesa en este sistema véase, CNOSSEN SIJBREN, "The Netherlands" en HENRY J. AARON, ed., The Value Added Tax. Lessons from Europe, Washington, D.C., **The Brookings Institution,** 1981, pp 43-57

[333] CNOSSEN SIJBREN, "Interjurisdictional Coordination of Sales Taxes", en GILLIS, SHOUP y SICAT, eds. Value Added Taxation, pp 43-57.

[334] CNOSSEN, op cit., p 46

[335] Ibidem.

actualmente administrado, los dos (el GST y RST) difieren en el momento en que debe recaudarse el impuesto sobre las ventas[336].

c) Régimen Transitorio de la Unión Europea

A partir del 1 de enero de 1993, los países de la Unión Europea han eliminado las formalidades fiscales entre los Estados miembros y han adoptado un régimen transitorio[337]. Bajo el viejo sistema con controles en frontera, las exportaciones de un país eran bajo la tasa del cero por ciento, recibiendo los exportadores el reembolso del impuesto pagado, a menos que en el curso del proceso los exportadores hubieran tenido el estatus de exento del gravamen. Si los bienes eran embarcados a otros países de la Unión Europea, el IVA era cargado en la frontera y pagado por el importador. Si el importador revendía el artículo o lo usaba como un bien intermedio, podía reclamar el crédito del impuesto. Si el importador era el consumidor final, ningún crédito podría reclamar.

Bajo el régimen transitorio, las exportaciones quedaron bajo la tasa del 0 por ciento en el país de origen[338] una empresa que reciba bienes sin embargo, no pagará el IVA al momento de la importación. Simplemente se declara el IVA debido, al mismo tiempo que solicita el crédito del impuesto pagado del cual la importación de bienes es una parte. En otras palabras, las importaciones de las empresas les será formalmente cargado el IVA, pero simultáneamente realizarán el acreditamiento. Este sistema es esencialmente una combinación de los sistemas de diferimiento de pago y tipo cero aplicado; se mantendrá el principio de destino sin usar el sistema de compensación o clearing.

---

[336] PODAR NO SATYA, 'Options for a VAT at the State Level" en GILLIS, SHOUP y SICAT, eds. Value Added Taxation, p. 110

[337] Los antecedentes que describen el régimen transitorio estan contenidos en Comission of the Eupean Communities, Guide to VAT in 1993. The New VAT system in the Frontier-Free Community, Brussels: The Commission, 1992. La historia y analisis de esta politica y debates sobre el nuevo regimen se pueden encontrar en EASSON A. J., "The Internal Market and the Elimination of fiscal Frontiers" y Carbook of European Law, nº 10, 1990, pp 147-170.

[338] Una excepción significativa serán la compras de consumidores y pequeñas empresas de un país realizadas en el territorio de otro estado miembro Tales transacciones son gravadas a la tasa del país en el cual la compra es hecha.

Como parte de este régimen transitorio, se estableció una oficina central de intercambio de información. Las autoridades de los Estados miembros tienen acceso a la información de contribuyentes registrados en cada uno de los países, facilitando así el intercambio de información entre las administraciones nacionales[339]. Bajo el anterior sistema, tales acuerdos de información no eran necesarios.

Es conveniente ver la efectividad del sistema en la práctica: el intercambio de información automática obliga a los Estados miembros a regular dicha información sin requisitos y por categoría de casos, lo cual es discutido por la Comisión[340].

El régimen transitorio continuó por lo menos cuatro años más después de 1993, fecha en la que el Consejo Europeo extendió automáticamente a un sistema definitivo en su lugar. Para finales de 1994, la Comisión de la Unión Europea emitió un informe al Consejo sobre la operación del acuerdo transitorio y debía realizar propuestas para un sistema definitivo[341].

Bajo el régimen definitivo se pretende que las exportaciones sean gravadas en el país de origen[342], es decir, las ventas que cruzan las fronteras comunitarias[343].

Por último, se ha establecido el sistema llamado "intrastat", el cual es un sistema permanente de recogida de datos estadísticos, cuyo objetivo es la realización de las estadísticas de intercambio de bienes entre Estados miembros[344].

---

[339] Commission of the European Communities, Guide to VAT in 1993, op. cit. p. 5.

[340] TERRA B. J. M y KAJUS JULIE, A guide to the sixth VAT Directive: Commentary to the Value Added Tax of the European Comunity, vol B, Amsterdam, International Bureau of fiscal Documentation, 1991, pp. 1269-1270.

[341] Commission of the European Communities, Council Directive, 91 600 EEC of December 31, 1991, O J L 376, p 17

[342] Ibidem

[343] EASSON, op cit. p 155, La Comisión persiste en usar el término "principio de origen" en el sentido que los economistas usualmente le dan.

[344] Agencia Tributaria, "IVA, operaciones intracomunitarias", Madrid, 1992, p. 13.

d) Sumario

De todo lo anterior, se desprende que ha habido una pequeña experiencia con alguno de éstos regímenes, la excepción es la experiencia holandesa con el diferimiento de pago, pero mantiene los controles fronterizos. Esta laguna hace particularmente difícil evaluar algún sistema que pudiera aplicarse a las provincias canadienses[345].

El régimen que la Unión Europea ha adoptado por transición, es quizá el más simple de todos. Propuestas para un régimen permanente más complejo quedan incompletas. La posibilidad de elegir entre uno de los sistemas expuestos, aplicándolo como régimen transitorio, el cual si operara, pasaría a tener el carácter de régimen definitivo es una de las posibles soluciones.

I) CONCLUSIÓN

Asumiendo que la mayoría de las provincias, eventualmente armonizaran su RST con el GST, cabe preguntarse sobre la mejor vía o sistema a aplicar en las transacciones interprovinciales.

Como se ha visto, el sistema más práctico posiblemente sea el del tipo cero aplicado a las exportaciones, similar al adoptado por la provincia de Quebec. La experiencia holandesa, con el sistema de diferimiento de pago, sugiere ser también factible para Canadá y por último el intercambio de información entre las provincias debe ser una medida a tomar si se quieren evitar los controles entre las fronteras provinciales.

El sistema de tipo cero sería más equitativo y fácil para las provincias, antes que armonizar individualmente, sin embargo, distinto a los mecanismos que necesitan algún sistema de compensación por el balance de cuentas, el sistema tipo-cero, requeriría pequeños cambios desde la presente práctica, facilitando los costos. Esta situación

[345] El informe sobre la operacion del régimen transitorio en la UE, tiene un valor importante por la propia experiencia que aporta a la Union

contrasta con la Unión Europea, en donde se ha creado una institución para el intercambio de información, separada de las autoridades fiscales de los países miembros. En Canadá, la existencia formal de algún acuerdo ad hoc entre las provincias parece ser suficiente para coordinar los impuestos sobre las ventas antes que aplicar la armonización.

Un GST cuyo método de cálculo es el de factura, aplicado tanto a nivel federal como provincial, sería factible pero no sin significantes costos para los contribuyentes y complejidad en su administración[346].

Un sistema tipo-cero podría probablemente proveer a las provincias de una gran autonomía respecto de la base y los tasas en la estructura del impuesto. Un sistema de compensación para las provincias exclusivamente, sin aplicarlo al impuesto federal (GST), podría crear presiones tendientes a minimizar las variaciones en la estructura de los impuestos[347]. Tales presiones existirían no sólo por reducir los costos y las dificultades administrativas de la transición a un sistema multifásico, sino también, porque la recaudación federal armonizada ofrecería una recaudación de los impuestos provinciales en las fronteras internacionales del país[348].

Actualmente existen y continuaran existiendo en la medida de lo posible diferencias en las bases del impuesto de Quebec (QST), y el impuesto federal (GST).

Como consecuencia de lo anterior, podemos concluir que de momento el mejor mecanismo a adoptar por parte de Canadá, tendiente a solucionar el problema de la

---

[346] WHALLEY y FRETZ op. cit. p 84.

[347] La formación eventual de una agencia centralizada por el gobierno de Quebec, lo es en virtud de la importancia de "proteger los intereses de Quebec, preservando y determinando la política fiscal de su territorio". Québec, Ministère des Finances, Appendix to the Minister's Statement concerning the administration of the GST and the reform of consumption tax in Quebec, Quebec, 1990, p. 9

[348] El RST será recaudado "por las provincias que armonicen la base de sus impuestos sobre las ventas para el consumo de bienes con el GST asegurando una administracion uniforme a traves del pais. .la adopción de la base de el GST por las provincias significará que las importaciones de viajeros podrian ser procesadas por una aduana sin significantes retrasos para quienes viajan" Las provincias que no armonicen su RST "si ellas lo desean, requerirán información sobre las importaciones de los turistas desde la Oficina de Ingresos de Canada", siendo así capaces ellas mismas de aplicar la base del RST sobre las importaciones véase, Canada, Department of Finance, 'Goverment Announces Measures on Cross-Border shopping and tobacco smuggling, release, nº 92-012, february 12, 1992, p. 7

existencia de diferentes impuestos sobre las ventas en las provincias, por una parte, y un Quebec Sales Tax armonizado con el GST federal, hacen que **de momento** la solución sea la de adoptar un **sistema tipo cero** para las mercancías que se intercambian entre las provincias y las que se exportan. Creemos que este mecanismo es la mejor vía para **avanzar hacia la armonización**, tema que será motivo de debate en los siguientes años en Canadá[349].

[349] Aunque nuestro análisis ha comprendido especificamente el caso de las provincias canadienses, algunos de los argumentos y conclusiones expuestos, podrían ser aplicados al RST estatal y local de los Estados Unidos, con las salvedades respectivas, todo esto dentro de lo que constituye la primera etapa necesaria, para una armonización fiscal parcial en el Area del TLC.

CAPÍTULO XI

PRIMERA ETAPA: ESTABLECIMIENTO DE UN IVA A NIVEL FEDERAL EN ESTADOS UNIDOS

SUMARIO PRIMERA ETAPA: ESTABLECIMIENTO DE UN IVA A NIVEL FEDERAL EN ESTADOS UNIDOS.-A) Propuestas de un Impuesto sobre el Valor Añadido en Estados Unidos.-B) "The Treasury Department Report" y "The Congresional Budget Office Study".-C) Eficiencia Económica.-D) Distribucion de la carga del IVA y su regresividad.- E) Balance en el comercio.-F) Impacto en los precios.-G) Costos Administrativos.-H) Efectos sobre los impuestos estatales y municipales.-I) Potencial de ingresos.- J) Caracteristicas del IVA.- a) Neutralidad.-1 Neutralidad Exterior.-2. Neutralidad Interior.-3. Neutralidad Presupuestaria.-b) Transparencia.-c) Generalidad.-d) Uniformidad.-K) Conclusion.

A) PROPUESTAS DE UN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN ESTADOS UNIDOS

Es muy difícil conocer con certeza los primeros antecedentes sobre propuestas para la introducción de un IVA en Estados Unidos[350]. En cualquier caso, la primera discusión significativa se produjo después de 1920, en ésta época tuvo lugar el desarrollo de impuestos sobre las ventas en Europa y Canadá y el primer movimiento importante para su introducción en los Estados Unidos[351].

Corresponde a T. S. Adams la primera difusión de esta idea en los Estados Unidos, un economista de Yale, en un trabajo presentado a la "National Tax Association" en 1917[352], defendió el principio de la imposición sobre los negocios y señaló las limitaciones de los impuestos sobre la Renta neta y bruta, aunque indicando su preferencia por la

---

[350] DUE F. JOHN, Value-Added Tax Proposals in the United States, Oregon, en Public Finance and Welfare Essays in honor of C Ward Macy, Edited by Kleinsorge L. Paul, University of Oregon & Books, 1066, pp. 111-126

[351] Vease WILLIAMSOM K M, "The literature on the sales tax", Quartely Journal of Economics, vol, XXXV, Aug., 1921, pp 618-633

[352] "The Taxation of Business", Prodings of the National Tax Association for 1917, pp. 185-194

primera. En aquella fecha no mencionó la alternativa de la imposición sobre el valor añadido, sin embargo, en 1921 esbozó, casi incidentalmente, una propuesta de impuesto sobre valor añadido[353].

Es probable que las ideas manifestadas por Adams, estuvieran influidas por la literatura contemporánea alemana sobre esta materia[354].

En 1921, el senador Reed Smoot presentó una serie de proyectos de ley de impuestos sobre las ventas. En 1929, la idea de un IVA fue mencionada en la conferencia de la "National Tax Association", en un trabajo de C. J. Tobin[355]. Posteriormente, en el año 1932, la "Brookings Institution", preparó un estudio importante del Gobierno del Estado y de los condados, incluidos los aspectos financieros para el Estado de Alabama[356].

No solamente las recomendaciones de la "Brookings Institution" no fueron aceptadas en Alabama, sino que sorprendentemente a esta alternativa se concedió escasa atención en otros Estados; los trabajos de varias comisiones de estudio durante 1920 a 1950, no prestaron atención a la posibilidad de un Impuesto sobre el Valor Añadido, ni como substituto de los impuestos sobre negocios o de los impuestos sobre las ventas, ni como fuente de ingresos adicionales[357].

---

[353] Para profundizar más sobre ello, véase, "Fundamental problems of Federal Income taxation", Quartely Journal of Economics, vol XXXV, Aug. 1921, 527-556.

[354] La idea original del impuesto sobre el valor añadido es atribuida al alemán Carl Friederick, Von Siemens, en el año de 1919 Véase, LAURE, en Au Secours de la TVA Presses Universitaires de France, París, 1957.

[355] "The New York State Tax situation as viewed by the taxpayer", Proceeding of the National Tax Association for 1929, pp 82-115.

[356] Institute for Government Research of the Brookings Institution, Report of a Survey of the Organization and administration of the state and county Governments of Alabama, Washington, D C., 1932, vol. IV, pp. 338-344.

[357] Un articulo importante aparecido sobre esta cuestión durante aquél período, fue el de Roscoe Arnt, quién examino las diversas formas de impuestos sobre los negocios y critica del impuesto sobre las ganancias brutas por las conocidas objeciones de la piramidación, el efecto sobre la integración y la incertidumbre de su incidencia. Al respecto véase, "The Place of Business taxation in the Revenues Systems of the States", Taxes, XV, Apr 1937, pp. 191-199

Siendo así que en el año de 1953, en el Estado de Michigan[358] ante una severa crisis presupuestaria, el Organo Legislativo de dicho Estado propuso la introducción de varios impuestos, entre ellos el IVA. Desechando las otras opciones, adoptó éste último impuesto, convirtiéndolo en ley sin la firma del gobernador[359]

El impuesto fue esencialmente un compromiso no muy debatido ni incluso entendido por muchos legisladores. No fue el resultado de un estudio cuidadoso de las alternativas, ni fue sugerido en los varios estudios de impuestos hechos por el Estado. Pero era mucho más aceptado para las empresas que el impuesto sobre la renta de sociedades. El gobernador permitió que se convirtiera en ley simplemente por la grave situación financiera. Hay que reconocer que el impuesto se separa claramente de un auténtico impuesto sobre el valor añadido. Finalmente en 1962, el gobernador de Michigan recomendó la derogación del impuesto en 1962[360].

En la época del expresidente Nixon[361] (1970), también se propuso la adopción de un IVA con el objeto de aumentar los ingresos para ayudar a financiar escuelas y reducir los "Local property taxes".

---

[358] Hasta los años 50, no adquirieron las propuestas sobre este impuesto la importancia a nivel estatal. El estado de Michigan padecio durante varios años la insuficiencia de adecuados ingresos fiscales y no fue posible llegar a ninguna solución a causa del "impasse" politico entre el gobernador, que defendia un impuesto sobre los beneficios de las sociedades, y las personalidades dominantes en el legislativo. La situación adquirió carácter critico en 1953. Las dos Camaras del Legislativo debatieron varias propuestas. La Camara Baja aprobó una resolución recomendando un Impuesto general sobre la Renta y un Impuesto sobre las Ventas de los Mayoristas y Fabricantes; el senado abandonó el primero y convirtio el segundo en un Impuesto sobre el Valor Añadido, la Camara lo aprobo y el gobernador permitió que el impuesto se convirtiera en ley sin su firma.

[359] No esta claro cómo se originó esta aproximacion al valor añadido; aparentemente se sugirió por representantes de "Ford" y "General Motors", quienes tuvieron conocimiento de discusiones previas de este tipo de impuesto y de su utilizacion en Francia.

[360] PAPKE A JAMES, "Michigan Value-Added Tax after seven years" **National Tax Journal**, XIII, Dec., 1960, pp. 350-363

Hay un volumen substancial de literatura sobre la experiencia de Michigan en el capitulo 4 de CLARA SULLIVAN, The Value-Added Tax, New York, 1965, cuatro documentos en el Proceedings of the National Tax Association for 1955; C.W Lock, "Administrative History of Michigan's Business activities tax", pp 20-25, STAPCHINSKAS, J P., "Taxation of Business activities in Michigan", pp 25-29, Stephenson E. C., "The Michigan Business Activities Tax", pp. 29-34; PRESTON H M., "The Michigan Business activities tax as viewed by operators of small establishments", pp. 34-35. Quizás el estudio mas completo sobre el tema, es el de FIRMIN A. PETER, The Michigan Business Receipts Tax, Michigan Business Report, nº 24, Ann Arbor, 1953

[361] Cabe señalar que despues de Michigan, los Estados que se interesaron por introducir el IVA y que finalmente no lo hicieron, fueron, New Jersey, Texas, West Virginia y California, véase, SMITH WEBBER y CERF en **What You Should know about the value added tax**, Hemewood, Illinois, Cambridge Research Institute, 1973, p. 13.

Ahora bien, una vez citadas las propuestas más importantes, referidas a la posible introducción del IVA en Estados Unidos, y dado que son múltiples los estudios y propuestas realizados al respecto, nos concretaremos a analizar los dos últimos informes[362] que consideramos más importantes y actuales, los cuales señalan los efectos económicos que puede producir la introducción de este impuesto, en aquel país. Ellos son el "The Treasury Department Report" (TDR) y "The Congresional Budget Office" (CBO)[363].

B) "THE TREASURY DEPARTMENT REPORT" y "THE CONGRESIONAL BUDGET OFFICE STUDY"

"The Treasury Department Report" (TDR), es un estudio que analiza la posibilidad de introducir un impuesto nacional sobre las ventas en Estados Unidos. Según este informe un Impuesto sobre el Valor Añadido, sería el tipo de impuesto más apropiado para su uso a nivel federal. Entre las diferentes clases de este impuesto se inclina por el tipo consumo, método de factura. En el mismo informe se señalan las ventajas y desventajas por la implantación del impuesto, las cuales serán expuestas en los siguientes apartados[364].

Por otra parte, el **"Congresional Budget Office Study" (CBO)**, realiza un análisis sobre los efectos en la implantación de un Impuesto sobre el Valor Añadido, (del mismo tipo consumo y método de factura)[365], a nivel federal en los Estados Unidos, así como los efectos sobre el establecimiento de un impuesto complementario del Impuesto sobre la

---

[362] Sin embargo, como excepcion en una serie de cuestiones se tomarán en cuenta otros estudios realizados para fundamentar mas las opiniones vertidas.

[363] Department of the Treasury. Tax reform for fairness, simplicity, and economic growth: The Treasury Department Report to the President, volume 3, Value-Added Tax, 1984.
Congresional Budget Office Study, Effects of adopting a Value Added Tax, Feb., 1992.

[364] Ibidem

[365] Estos dos estudios estan realizados con una visión nacional, es decir, sólo pretenden encontrar algún impuesto que incremente los ingresos publicos y corrija el déficit presupuestario Sin embargo, nos serviremos de ellos, vinculandolos posteriormente con un fin de caracter internacional, o sea, la posible armonizacion de impuestos sobre el valor añadido a nivel federal entre los tres paises miembros del TLC

Renta. Ambas alternativas según este estudio producirían modestas diferencias en cuanto a sus efectos económicos, incrementando los ingresos[366]. El estudio también establece que el incremento en los ingresos haría cambios modestos en lo relativo a "los costos de capital y laboral..."[367]. Sobre la base de las simulaciones realizadas en el estudio, concluye que la introducción del IVA propuesto supondría a largo plazo, en los Estados Unidos, un incremento en el capital (7.9%) en la producción nacional (1.5%) y en el consumo (1.2%)[368].

C) EFICIENCIA ECONÓMICA

De acuerdo con el estudio CBO, un IVA sería probablemente más eficiente que un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta, porque parte de la carga del IVA, recaería sobre el valor del capital existente y un impuesto complementario sobre el Impuesto sobre la Renta, no sería muy eficiente[369]. Aunque un IVA sería también más costoso para el gobierno administrar y para las empresas cumplirlo.

El TDR, dentro del capítulo llamado "desventajas de un Impuesto sobre las ventas", señala que los Estados Unidos, son casi uno de los únicos países en el mundo[370] que no aplican un impuesto nacional sobre las ventas. Todos los países de la Unión Europea y casi todos los países miembros de la O.C.D.E[371] tienen un impuesto sobre el valor añadido.

---

[366] Extrapolando el caso al estudio de 1984, realizado por el TDR, Gideon, Secretario del Tesoro, estima que bajo una base amplia "cada 1 por ciento de la tasa de un IVA, incrementaría aproximadamente, $25 billones anualmente los ingresos de la Federacion"

[367] Congresional Budget Office, op. cit. p. 65 "La inversión doméstica sería alta bajo un IVA, y la producción domestica y las exportaciones serían mas intensivas en capital en el largo termino". Ibidem.

[368] Ibidem

[369] CBO, op cit., p 66

[370] Department of the Treasury, op cit.

[371] La excepcion era Turquía vease Tax Ideas, December 20, 1984, p 220

La laguna de un impuesto nacional sobre las ventas en Estados Unidos esta reflejada en su Producto Nacional Bruto (PNB). En 1982 el total de los ingresos a todos los niveles de gobierno fue en un promedio de 30.5 por ciento del (PNB), de este país. La misma figura comparada con los países de la UE fue de un 40.1 por ciento y para los países de la O.C.D.E., excluyendo a Estados Unidos, fue de un 37.1 por ciento. En Estados Unidos los impuestos sobre las ventas (estatales y locales) tuvieron aproximadamente 6 puntos menos de PNB que la UE y la O.C.D.E. (excluyendo a Estados Unidos)[372].

D) DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DEL IVA Y SU REGRESIVIDAD

El TDR. sostiene que un impuesto sobre las ventas es frecuentemente criticado como injusto para las personas y familias de bajos ingresos[373].

Los oponentes al establecimiento de un IVA en los Estados Unidos, manifiestaban que la regresividad es una característica inherente del impuesto al recaer sobre el consumo. Roberto S. Mc Intyre, director de "Citizens for tax justice" aporta una serie de datos sobre la regresividad del IVA. Para demostrarlo usa una serie de grupos cuyo modelo utilizado es de tres clases diferentes de base impositiva -una "base ancha" de IVA, un IVA estilo Europeo y un IVA con "base estrecha"- Mc Intyre concluye que el IVA sería regresivo en la medida de un porcentaje del ingreso anual. Con un IVA de 5% y base ancha, las familias de ingreso medio[374] pagarían el triple del tipo de una familia de ingresos altos, y una familia de ingresos bajos pagaría cinco veces más que una familia de ingresos altos[375]. Con una tasa de 18.1% de IVA estilo Europeo, una familia media pagaría en IVA el 8% de sus ingresos, una familia pobre pagaría el 15%, y una familia rica el 3% de sus ingresos serían

---

[372] No son bajos solamente los impuestos sobre las ventas que se aplican en Estados Unidos, también lo son el impuesto sobre sociedades y los gravamenes sobre la seguridad social a diferencia de otros países.

[373] Ibidem

[374] El estudio no establece que se entiende por una familia de ingreso medio, alto y bajo.

[375] Factors affecting U.S International Competitiveness. Hearings before the Committee on Ways and Means House of Representatives. 102 d Cong 1st, June 4-6, 1991, 2 vol's, p 615

para pagar el IVA con una base estrecha. En un IVA[376] con una tasa del 7.6%, la familia de bajos ingresos pagará un 4.3% de sus ingresos en IVA, la familia media pagará un 2.9% y la familia de altos ingresos pagará un 1.3%[377].

Proponentes de un IVA en los Estados Unidos, por el contrario, señalan como el "Joint Committe Print", que existen diversas vías para eliminar la regresividad del impuesto por ejemplo; cuando éste incluye unas transferencias de pagos[378], reembolsando el IVA a las familias con bajos ingresos[379], o aplicando una tasa cero para los bienes con carácter de necesarios para las familias de bajos ingresos.

E) BALANCE EN EL COMERCIO

El TDR, señala que hay quienes comúnmente piensan que el IVA mejorará la posición competitiva de los productos de Estados Unidos en los mercados mundiales, lo cual es generalmente incorrecto. Bajo reglas internacionales, las exportaciones serán vendidas libres de algún impuesto sobre las ventas y las importaciones pagarán el mismo impuesto como los bienes de producción doméstica. El IVA podría ser reembolsado sobre bienes que han sido exportados; similarmente el IVA podría ser recaudado sobre bienes importados al momento de la importación o en la primera venta. El reembolso de los impuestos sobre exportaciones y recaudación del impuesto sobre importaciones así como los ajustes del impuesto en frontera, son algunas veces comparables a subsidios a la exportación, las cuales a un tipo de cambio fijo, estimularían las exportaciones y desalentarían las importaciones.

---

[376] Ibidem

[377] Ibidem

[378] Las transferencias de pagos no son adecuadas para las familias de bajos ingresos ya que no son totalmente catalogadas Aquellos que no reciben alguna transferencia de pagos e incremento en los fondos por dichas transferencias pueden hacerla totalmente efectiva si se otorga a través de una asesoría pública que dé a conocer este mecanismo en una forma efectiva, véase Joint Committee on Taxation, **Factors affecting the international competitivenes of the United States**, May 30, 1991, p 299

[379] "Dado que muchos contribuyentes de bajos ingresos no presentan el reembolso del impuesto sobre la renta, la implementacion de reembolsos a traves del impuesto sobre la renta traería consigo una serie de complejidades administrativas y nuevos costos" Ibidem.

La CBO, concluye que un IVA no mejoraría la balanza comercial en el largo plazo, porque en el corto plazo será contrarrestado por un cambio en el valor del dólar americano[380]. El profesor Sijbren Cnossen señala que "la implantación de un IVA, no envuelve un cambio en la localización de recursos, incentivos a la producción o competitividad internacional" agrega que "este impuesto no mejoraría la competitividad de la industria estadounidense a nivel internacional"[381].

El "Joint Committee" discute el impacto de un IVA sobre el comercio internacional y llega prácticamente a las mismas conclusiones[382]. El estudio CBO hace eco de ello al resumir que un IVA no alteraría la balanza de comercio americana[383].

El hecho de que todos los miembros de la Unión Europea y prácticamente todos los países miembros de la O.C.D.E., así como una serie de países de Asia, Africa y la mayor parte de los de América Latina hayan establecido el Impuesto sobre el Valor Añadido es sin embargo, una muestra significativa sobre la importancia de este impuesto[384].

El establecimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, podría mejorar el comercio internacional del país, si el peso de los impuestos directos en el sistema tributario es muy superior al de los indirectos, como sucede en los Estados Unidos (81.88%)[385].

---

[38] Congresional Budget Office Study, op cit., p. 63. Esta conclusión sin embargo, ignora otras presiones que pueden alterar el tipo de cambio del dólar americano.

[38] Hearing on US International Competitiveness, op. cit., pp. 520-521.

[382] El estudio comprende varias discusiones relacionadas al tema, para ello véase Felstein & Krugman, "International Trade Effects of Value-Added Taxation", *en Razin & Slemrod eds.* Taxation in the Global Economy, 1990, p 263; Mc Lure, Jr , The Value Added Tax. Key to deficit Reduction 1987, p. 56 y Joint Committee Print, op. cit. p. 302.

[383]

En Canada, el Goods and Services Tax (IVA-tipo consumo), fue adoptado según el Ministro de Finanzas Wilson, en virtud de que "haría a las empresas canadienses más competitivas". No consideramos que el IVA por sí mismo produzca una ventaja *competitiva hacia el exterior, sino más bien, las empresas se benefician* de una cierta reducción de costes con el nuevo impuesto debido a los defectos del anteriormente aplicado Véase, WHALLEY JOHN y FRETZ, DEBORAH, "Economics of the Goods and services tax", **Canadian Tax Paper**, nº 88, Toronto, (Canadian Tax Foundation), 1990.

[384] Para un amplio conocimiento sobre el tema, véase, Conferencia Técnica del C.I.A.T , 1992, La armonización fiscal en los procesos de integracion economica, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993

[385] LAMPREAVE, GIMENO Y TEROL, op cit., p 68

La mejora en la competitividad de las empresas de Estados Unidos no sería en sí por la implantación del IVA, sino por los atributos propios del impuesto y por su relación con otros elementos, provocando una disminución relativa de sus costes[386].

F) IMPACTO EN LOS PRECIOS

La adopción de un IVA como recurso adicional de ingresos tiende a incrementar el nivel del precio agregado. El conjunto de efectos depende del ámbito del impuesto. Excepto por el incremento inicial en los precios -según el informe CBO- el IVA no tendría efectos inflacionarios. Los efectos inflacionarios dependen más de la política monetaria de la Reserva Federal que la naturaleza de un IVA sobre el consumo[387].

La experiencia de aquellos países, los cuales han adoptado un IVA se confirma un incremento en el nivel de los precios, pero no en la espiral inflacionaria. En un estudio realizado por el Fondo Monetario Internacional en "¿La introducción de un IVA produce inflación?", se analizó el impacto de la introducción de el IVA sobre los precios de consumo en 31 países.

En algunos casos, el IVA fue un ingreso -neutral-, substituto de otros impuestos; en otros el nivel de la carga fue incrementado cuando el IVA fue introducido. De acuerdo con este estudio, en 21 de los 31 países que fueron analizados, la introducción del IVA no tuvo un impacto mayor en el nivel de los precios. En cuatro países la introducción del IVA ha contribuido a provocar efectos inflacionarios que fueron primeramente el resultado de expansión de políticas económicas. En cinco países hubo un incremento en el nivel de los

---

[386] El IVA, es actualmente el ejemplo más claro de neutralidad en el sentido expuesto, de ello han dado buena cuenta innumerables trabajos que se dedican al estudio de este impuesto por ejemplo, SULLIVAN CLARA, en **The tax on value added**, New York y Londres, Columbia University Press, 1965. ó BANACLOCHE JULIO, en **El IVA beligerante, un estudio sobre la pretendida neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido**, Editorial de Derecho Financiero, Edersa 1987, PHILIPPE JEAN-JACQUES,"L'harmonisation *européenne* de la TVA", en **Revue Française de Finances Publiques**. Les Finances de la Communauté Europeenne, num. 4, 1983, pp. 149-157. etc.

[387] Congresional Budget Office Study, op. cit., p. 64

precios, pero no subsecuentes efectos sobre los tasas de precios incrementados. Solamente en Noruega de acuerdo a el estudio, el incremento en el nivel de los precios se identificó que no podría ser asociado con otros factores económicos[388]. El estudio concluye que la introducción del IVA no es inherentemente inflacionaria[389].

G) COSTOS ADMINISTRATIVOS

El TDR estima que la administración de un IVA a nivel federal requeriría substanciales ingresos adicionales. La "internal Revenue Services" (IRS), estimó que anualmente los costos administrativos del IVA rondarían los $700 millones de dólares (a precios de 1984), es decir, cerca del 0.4 por ciento de los ingresos de un IVA con una base ancha y tasa del 10 por ciento. Para administrar un IVA la IRS requeriría aproximadamente 20,000 personas adicionales[390].

Por otra parte, el estudio CBO y el Secretario del Tesoro Americano, Gideon, han estimado que en general los costos por administrar un IVA rondarían entre los $5 y $8 billones de dólares -cantidad que varía mucho del informe anterior-. Además el reporte señala que estos costes no dependen de una tasa de impuesto o monto de ingresos generado[391].

Continuando con este estudio, en él se dispone que $4 a $7 billones de dólares, serían los costos de un IVA si éste incluye a $25,000 pequeñas empresas exentas, así como servicios médicos exentos, educación, servicios financieros, y organizaciones sin fines de lucro. El estudio señala que cerca del 90% de los costos serían para las pequeñas y

---

[388] En Mexico se considera que la introducción del IVA provocó un aumento de la inflación. En 1979 era de un 16.2 por ciento y en 1980 (año de su introducción) fue de un 26.3 por ciento.

[389] Department of the Treasury, op cit., pp 20-21

[390] Department of the Treasury, op cit. p. 124

[391] Congresional Budget Office Study, op cit.

medianas empresas que tienen una venta anual de $1 millón de dólares[392]. Algunos costos administrativos pueden ser mantenidos, limitando el IVA a una baja tasa única ó no exentando ó aplicando la tasa del 0 por ciento.

Gideon disipa de la noción referida a que la implementación de un IVA en los Estados Unidos sea simple, según él, requeriría entre 18 y 24 meses después de que el Congreso lo promulgara[393].

H) EFECTOS SOBRE LOS IMPUESTOS ESTATALES Y MUNICIPALES

Un IVA o un RST, sería visto como una intromisión de el Gobierno federal en el área fiscal de los gobiernos estatales y municipales. Recuérdese que cuarenta y cinco Estados y el Distrito de Columbia y muchas de las jurisdicciones municipales, imponen un impuesto general sobre las ventas y el "Use Tax" (Impuesto sobre el uso), cuyos ingresos son vistos como propios. Los impuestos municipales y estatales, representan para los Estados, de los Estados Unidos el 35 por ciento de sus ingresos. En contraste, los impuestos especiales sobre el consumo de bienes y servicios generan solamente un 4 por ciento de los ingresos del gobierno federal[394].

Ahora bien, el gobierno federal debe ser sensitivo al impacto de un impuesto nacional sobre las ventas (RST) y al efecto que un IVA tendría sobre los gobiernos estatales y municipales, ello sin embargo, no significa que el gobierno federal deba excluir la adopción de tales impuestos. La experiencia del Impuesto sobre la Renta en Estados Unidos, demuestran que los gobiernos federal, estatal y municipal, pueden aplicar el impuesto en cada una de las jurisdicciones con una misma base impositiva. Cuarenta y cinco Estados y el Distrito de Columbia imponen un Impuesto sobre la Renta de las Sociedades aplicado por el Gobierno Federal. Similarmente cuarenta y cuatro Estados y la

---

[392] Congresional Budget Office Study, op. cit., p 72

[393] Hearings on US International Competitiveness, op. cit p. 530.

[394] Department of the Treasury, op cit p 26.

mayoría de los Gobiernos Municipales tienen junto con el Gobierno Federal un Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

Probablemente un RST (más que un IVA) ofrecería a los Estados la oportunidad de mejorar la cobertura y aplicación de sus RST. Actualmente, muchos de los impuestos estatales quedan considerablemente "cortos" en los objetivos por gravar un alto rango de consumo de bienes a un tipo uniforme. Las exenciones para alimentos, ropa y servicios son tipicos. Por otro lado, muy pocos Estados excluyen todos los bienes de capital y otras compras realizadas por empresas.

Un extenso impuesto federal sobre las ventas, ofrecería a los Estados la oportunidad de aplicar un "piggyback" o "clearing" (sistema de compensación) a los impuestos estatales sobre una base Federal. Los Estados disfrutarían de las ventajas de una amplia base federal definida, pero a la vez, éstos podrían ser libres para enviar sus propios impuestos recaudados en el Estado, dependiendo de sus necesidades fiscales. Este sistema podría eludir algunas disputas entre los gobiernos, en cuanto a los ingresos recaudados dentro de su jurisdicción y considerados como propios. Un federal-estatal piggybacking o clearing house, sería más fácil de administrar tal vez bajo un IVA que bajo un RST. El IVA, por ejemplo; no distingue entre una venta al por menor y una venta que no es del mismo tipo. Los estatales RST no se aplican a todas las transacciones como si en cambio lo hace el IVA. Tanto contribuyentes y administradores estatales del impuesto, tendrían que hacer el esfuerzo para definir las ventas al por menor, como ellos lo hacen ahora. Un piggybacking[395] de los estatales RST sobre un IVA federal, limitaría una porción de las ventas al por menor del impuesto federal[396].

---

[395] En un estudio realizado por Cambridge Research Institute, se señala que el establecimiento de un IVA a nivel federal en los Estados Unidos, aunque tendria problemas, podría ser posible aplicando el mecanismo del piggyback tanto sobre el IVA como sobre los impuestos estatales sobre las ventas, el Gobierno Federal podría recaudar ambos impuestos y remitir el impuesto sobre las ventas a la propiedad de los Estados. El problema se incrementa por las lagunas de uniformidad en los impuestos estatales- no solamente en las bases y tasas, sino en los métodos de recaudación, periodos contables, y demas Por tanto, seria necesario que en primer lugar existiera una armonizacion entre los impuestos federales, estatales y municipales

[396] Al respecto vease a SMITH, WEBBER y CERF en **What you should Know about the Value Added Tax**, Illinois, 1973, pp 52-53. sobre el mismo tema "Intrusión on State, Local Tax Bases", vease AARON J. HENRY, en "The Value Added Tax Sorting through the practical and political problems", **The Brookings Review**, 1987 pp. 14-15.

I) POTENCIAL DE INGRESOS

En cifras del año de 1988, el informe TDR, estima que el desembolso total del consumo personal está estimado en cerca de $3,100 billones de dólares; cada punto porcentual de la carga de un IVA sobre este total, produciría un rendimiento de $31 billones. Ciertos artículos serían excluidos por razones distributivas o administrativas, probablemente una cantidad más realista, teniendo un impuesto con una base ancha produciría cerca de $2,400 billones conforme al nivel de gastos (avalúo de 1988). Si el consumo de alimentos (a excepción de los realizados en restaurantes) es excluido, la base del impuesto caería hasta los $2 billones de dólares.

Cierto número de artículos probablemente no serían incluidos en la base del IVA por diversas razones. Servicios médicos, gastos para la educación y religiosos no serían gravados por razones sociales y distributivas. Además por los problemas de definir el valor añadido, sería difícil gravar ciertos servicios bancarios y de seguros. La exclusión de éstos artículos y otros más de la base del impuesto, resultaría una base de IVA que produciría cerca de $2,400 billones, o el 77 por ciento de los gastos de consumo personal total de $3,100 billones[397].

J) CARACTERÍSTICAS DEL IVA

a) Neutralidad

La neutralidad del IVA representa su máxima virtud y su característica principal. La neutralidad supone la gran ventaja de este impuesto respecto a cualquier otro tipo de impuesto, característica que encuentra su realización práctica en distintos ámbitos de la

[397] The Treasury Department Rapport to the President, "Tax Reform for Fairness, simplicity, and economic Growth", Tax Ideas, november 1984, pp 222.223

vida económica, hablándose así de neutralidad interna, neutralidad externa, neutralidad presupuestaria e incluso neutralidad geográfica[398].

1. **Neutralidad Exterior**

   Se entiende por neutralidad exterior, el efecto que tiene este impuesto en relación con el comercio exterior, evitando cualquier distorsión en ese campo, ya que el IVA libera de incidencia fiscal a las exportaciones para que éstas puedan competir en los mercados de destino con la misma carga fiscal que los productos de éstos últimos, sometiendo a las importaciones a tributación idéntica que los productos nacionales[399].

2. **Neutralidad Interior**

   Se refiere a que la carga fiscal es la misma, cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución, y no existe discriminación contra los procesos mecanizados frente a los que utilizan mano de obra, como ocurría con los impuestos en cascada en la UE, ya que el IVA permite la deducción o acreditamiento de las inversiones.

3. **Neutralidad presupuestaria**

   Esta característica es quizá una de las más importantes. Así lo reconoce la Comisión Europea, en su Libro Verde sobre la financiación de la Comunidad del 4-11-1983, en el mismo se indica que el IVA como recurso propio permite una relación directa con el contribuyente, y se destaca la neutralidad y fiabilidad del IVA, como recurso propio, al ser percibido

---

[398] BANACLOCHE JULIO, considera que el IVA es neutral en un modelo teórico aunque no en su aplicación práctica, atendiendo a la admisión de exenciones, y a la aplicación de la regla de prorrata. Véase, en **El IVA beligerante: un estudio sobre la pretendida neutralidad del impuesto al valor añadido**, Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, 1987, p 31 y Lampreave, Gimeno y Terol, en **La empresa española ante el Impuesto sobre el Valor Añadido**, Madrid, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 1985, pp 64-65

[399] SULLIVAN CLARA, Impuesto sobre el Valor Añadido, op. cit p 346.

sobre el consumo, magnitud económica más o menos proporcional al crecimiento del PIB[400].

b) Transparencia

Esta característica esta relacionada con la neutralidad externa, y consiste en la posibilidad de determinar en cada fase del proceso de producción y distribución, la carga exacta soportada por el bien en cuestión[401].

c) Generalidad

El IVA es un impuesto general porque afecta a todos los sectores económicos y todas las fases del circuito de producción y distribución incluida la fase minorista.

Cuanto más general sea el impuesto, es previsible que la base imponible sea mayor, por lo tanto, a efectos recaudatorios permite la existencia de tasas impositivas más reducidas, representando este hecho una ventaja psicológica a favor de este impuesto.

d) Uniformidad

Para considerar que un gravamen es uniforme, ha de verificarse que dicho impuesto "suponga un porcentaje uniforme del precio de venta cargado al consumidor final y que medie una traslación completa del mismo hacia adelante sin afectar a los precios de

---

[4] FONSECA MURILLO, afirma que a traves de los efectos de la implantación del IVA como recurso propio en la CEE, se confirmaron las espectativas de neutralidad y paridad del mismo, véase al autor en **El presupuesto de las Comunidades Europeas dentro de su Sistema Financiero: Problemática jurídica**, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1985, p 560.

[4] Vease al respecto, Snoy et D' Oppuers "La TVA. Ompôt européen", Revue de la Societé d' études et d' expansion, Bruxelles année 69, núm 242, sep-oct, 1970, p 660.

los factores productivos[402]. La carga total por IVA se correspondería con la cantidad percibida por un impuesto único sobre el valor final del producto.

La quiebra de la uniformidad del IVA se produciría en el caso de producirse exenciones, pues en dichos casos no coincidiría la carga total por IVA, resultado de la aplicación del impuesto en todas y cada una de las fases del proceso de producción y distribución, con el valor obtenido al aplicar un impuesto sobre el valor final del producto.

K) CONCLUSIÓN

Una vez analizados los estudios "The Treasury Department Repport" y el "Congresional Budget Office Study", ambos coinciden prácticamente en sus conclusiones.

Por una parte, los dos informes concluyen señalando que la adopción de un Impuesto sobre el Valor Añadido a nivel Federal en los Estados Unidos, crearía una serie de problemas o desventajas, pero también produciría ventajas.

Entre las **desventajas** están el que el IVA provocaría un aumento en el número de agentes necesarios para administrar el impuesto. Así lo señala la Internal Revenue Service, se necesitarían establecer nuevos procedimientos administrativos, educar a los contribuyentes sobre un impuesto más complejo de administrar que el RST estatal y municipal. La Internal Revenue Service estima que establecer el IVA requeriría un tiempo de 18 meses aproximadamente. Otras desventajas -según el informe- son la de ser un impuesto regresivo, incrementa los precios de los bienes, produciría una invasión federal en las jurisdicciones estatales y municipales donde se aplica el RST, y por último según la CBO, no mejoraría la balanza comercial de Estados Unidos.

Por otro lado, las **ventajas** que se señalan por los respectivos informes, son el gran potencial de ingresos del impuesto, su neutralidad, generalidad, estimula eficientemente la

---

[402] SOTO GUINDA, JOAQUIN, en "Efectos económicos de la introducción del IVA en España", **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, num. 157 1, vol. XXI, 1982, pp. 48 y ss.

localización de recursos, alienta la economía, incentiva las exportaciones, tiene la característica de ser general y uniforme. Miembros del congreso de los Estados Unidos han expresado un fuerte interés por el IVA, en virtud de ser un impuesto que produciría el efecto de bajar las tasas de otros impuestos, como el Impuesto sobre la Renta.

De estos dos informes no se deben desprender conclusiones normativas, pues en primer lugar, estos informes tienen por objeto determinar si es posible aplicar un IVA para reducir el déficit presupuestario de los Estados Unidos. Segundo, comparan el IVA con otros impuestos, para deducir cuál sería mejor introducir (en el informe TDR se busca rebajar las tasas del Impuesto sobre la Renta y en el estudio CBO se compara el IVA con un impuesto complementario del ISR).

Aunque el establecimiento de un IVA federal en los Estados Unidos conlleva muchos problemas, consideramos que a largo plazo los beneficios son mayores para Estados Unidos y para la propia Área de Libre comercio. El mayor problema sería la existencia de tres impuestos -federal, estatal, y municipal- con bases y tasas, sistemas administrativos y de recaudación diferentes. En ese caso, quizá sería mejor la introducción de un RST federal. Sin embargo, consideramos al IVA un impuesto superior por las razones que en la primera parte del trabajo se expusieron.

La experiencia Europea con la armonización fiscal del IVA, su adopción en la mayor parte de los países de América Latina, en Asia, y Africa, así como la mayor parte de los miembros de la O.C.D.E., ayudan a demostrar que el IVA favorece la inversión y la neutralidad tanto interna como externa del comercio por sus características propias.

El IVA permitió a varios países europeos y latinoamericanos evitar los males del impuesto acumulativo multifásico, sin tener que concentrar el fuerte impacto de un impuesto sobre las ventas en un solo nivel de producción y distribución. Es en esencia una forma satisfactoria del impuesto sobre las ventas. Aunque sin embargo para los Estados Unidos el IVA no representa las ventajas que tuvo para aquéllos; ya que este país no cuenta en sentido estricto con "impuestos acumulativos", sin embargo, es deseable su introducción en beneficio de los miembros del Área de Libre Comercio, pues el IVA

permite una distribución de recursos entre los países que refleja la actividad económica en forma más satisfactoria que un impuesto minorista.

En la primera etapa de armonización fiscal en el área del TLC, es necesario que Estados Unidos adopte un IVA federal, y que posteriormente lo armonice con sus impuestos estatales y municipales. El beneficio para los países del TLC, sería la existencia de este impuesto en cada uno de los Estados miembros y su posible armonización en un futuro.

Si actualmente Estados Unidos aplica un Impuesto sobre la Renta de las Sociedades a nivel Federal en 45 Estados, más el Distrito de Columbia, similarmente 44 Estados y la mayoría de los municipios tienen junto con el Gobierno Federal un impuesto sobre la Renta de las personas Físicas. Ello muestra que sería factible aplicar un IVA federal armonizado con los impuestos sobre las ventas estatales y locales.

El objetivo de armonizar fiscalmente los impuestos sobre el consumo a nivel interno tanto en Canadá como en Estados Unidos, daría como resultado la existencia de tres sistemas unificados en los tres países, conllevando la posibilidad de pasar a una Segunda Etapa de armonización fiscal en el Área, en donde los países miembros podrían armonizar sus bases impositivas con el objeto de permitir una mejor circulación de bienes y servicios así como una asignación de recursos óptima.

CAPITULO XII
SEGUNDA ETAPA: ARMONIZACIÓN DE LAS BASES

SUMARIO SEGUNDA ETAPA ARMONIZACIÓN DE LAS BASES.-A) Concepto de la armonizacion de las bases.-B) Objetivos para armonizar las bases -a) De Caracter fiscal -b) De caracter economico -1. Objetivos del Tratado.-2. Fundamentos de los objetivos economicos -C) Aspectos que debe comprender la armonización de las bases.-a) Ambito de aplicacion.-b) Devengo y exigibilidad del impuesto.-c) Exenciones.-d) Regimenes especiales -D) Calendario.

A) CONCEPTO DE LA ARMONIZACIÓN DE LAS BASES

La segunda etapa de armonización podría estar constituida por la armonización de las bases de los IVA que se encuentran establecidos entre los tres países miembros de la zona del TLC. La armonización de los sistemas IVA en América del Norte, debería guardar como en cualquier proceso, un orden, para poder obtener los objetivos propuestos[403].

El concepto de base imponible se debe determinar, pues existen dos acepciones del término, uno se refiere a las cantidades (cifras o parámetros) sobre las que se calcula el impuesto y la otra que es más amplia sirve para designar el campo de aplicación del impuesto, es decir todo aquello que es necesario para determinar y calcular el impuesto (sujetos, hechos imponibles, exoneraciones, etc). Esta última acepción es la que se debe tomar en cuenta cuando se hable de la armonización de las bases imponibles en este capítulo[404].

---

[403] La armonización del IVA en la UE, siguió éste orden:
1) Establecimiento del IVA
2) armonización de las bases
3 armonizacion de las tasas

[404] FERREIRO LAPATZA dice que " La base imponible es la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo de hecho imponible que se juzgue como determinante de la capacidad contributiva relativa ".

Por lo tanto, la armonización de las bases consistirá en el establecimiento de **reglas comunes**, que se refieren a la implantación de un campo de aplicación semejante en cada legislación nacional, en lo relativo a: los sujetos pasivos, los hechos imponibles, los regímenes especiales, y el modo de determinar las bases imponibles[405].

B) OBJETIVOS PARA ARMONIZAR LAS BASES

Los objetivos para armonizar las bases de los impuestos indirectos en el Área de Libre Comercio van en función de los fines y del grado de integración económica[406]. Los objetivos pueden ser de tipo fiscal y económico[407].

a) De carácter fiscal

El imperativo que, en atención a la naturaleza de los objetivos a conseguir mediante la armonización de las bases IVA, podemos calificar como fiscal no es otro que la armonización de los sistemas nacionales del IVA o en términos más generales la armonización de los sistemas fiscales de los países miembros.

Una armonización de las bases imponibles en la zona del TLC, iría dirigida principalmente a los sectores pactados dentro del texto del Tratado. Este sería un imperativo fiscal limitado, pues no consideramos necesaria una armonización en todos los

---

[405] REBOUD LOUIS y BONNAVE STEPHANE, **Contribution a l'étude des obstacles non tarifaires aux echanges entre la Belgique et la France**, Action thematique Programmée du CURS, 1978, pp. 34-38.

[406] En la Unión Europea, la armonizacion de las bases tuvo una serie de imperativos fiscales, económicos y presupuestarios Este último no lo consideramos necesario en América del Norte, pues el grado de integración económica es menor, ademas de que los miembros no pretenden obtener fondos para financiar instituciones que como en la UE existen **Sexta Directriz** del Consejo de 17-mayo-1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios- Sistema comun del impuesto sobre el Valor Añadido, base imponible uniforme 7 388 CEE J. O CEL num. 145 del 13-6-1977

[407] Esta subdivision, además de la presupuestaria la hace tambien GUIEU PIERRE en Le systéme Européen de Taxes sur le valeur ajoutée. Collection "Jupiter" Droit des affaires dans les pays du Marche Commun Tome V. Regimes Fiscaux Mise o Jour, num. 117 52 feuilles, p 51, Janvier 1980.

hechos imponibles derivados por el impuesto, es decir no todas las enajenaciones o prestaciones de servicios.

b) De carácter económico

Al enfrentarnos con el estudio del imperativo de orden económico al igual que se hizo en el caso del imperativo fiscal, se debe proceder en primer lugar a su definición. En este caso el imperativo de orden económico se identifica, con la obtención de fines susceptibles de valorar en términos económicos y para cuya realización es necesaria la armonización de las bases del IVA.

1. Objetivos del Tratado

Los objetivos establecidos en el Tratado no se van a obtener con la simple eliminación de los aranceles, sino que es necesario eliminar otras barreras que en este caso serían las diferencias en las bases de algunos de los impuestos sobre el consumo. Con el objetivo de que las áreas o sectores industriales en los tres países contemplen un tratamiento fiscal similar, es decir, que casos como el de la prestación de servicios profesiones estén exentos o sujetos al impuesto en los tres países. Y no como sucede ahora que Estados Unidos las exenta y México y Canadá las gravan.

2. Fundamentos de los objetivos económicos

El Área de Libre Comercio de América del Norte tiene como objetivos la libre circulación de los bienes, servicios, capitales e inversiones, sin distorsiones de competencia y sin distorsionar desequilibrios estructurales y regionales. Está generalmente aceptada la existencia de distorsiones de competencia cuyo origen radica en el distinto tratamiento fiscal que se otorga a diversas actividades en unos países y otros. En realidad este fenómeno consiste en la existencia de factores no naturales que influyen sobre el precio y la cantidad vendida tanto en el mercado

nacional como en la zona del TLC. El hecho de que unas actividades, como es el caso de las profesiones independientes, sean objeto de un tratamiento fiscal distinto según el país en que se realicen, tiene repercusiones tanto a nivel nacional como a nivel del Área de Libre Comercio[408].

La libre circulación de los bienes, servicios, capitales e inversiones puede lograrse en forma más óptima si se establece una armonización de las bases de los impuestos sobre el consumo entre los tres países. En efecto, si todos los bienes y servicios son objeto por igual de gravamen, no hay lugar para distinciones o clasificaciones o definiciones delimitativas, siempre premiosas aunque necesarias para dejar nítida la frontera entre quienes están o no sujetos al impuesto o entre los bienes y servicios que sean o no objeto del gravamen[409].

C) ASPECTOS QUE DEBE COMPRENDER LA ARMONIZACIÓN DE LAS BASES

a) Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación comprendería dos aspectos: primero, establecer las operaciones o hechos imponibles sujetos al Impuesto sobre el Valor Agregado, es decir qué tipo de enajenación de bienes y servicios estaría sujeta al impuesto de los tres países, así como el tratamiento uniforme de las importaciones. En segundo término es importante que cada Estado miembro delimite el ámbito de aplicación del impuesto, pues es necesario señalar hasta qué niveles regionales comprende la armonización, sea federal, estatal o municipal o de los tres ámbitos.

---

[408] En este sentido el informe Werner consideraba que para evitar distorsiones en la competencia, un cierto grado de armonización fiscal debera ser realizado principalmente en lo relativo al IVA WERNER RAPPORT, **Rapport Interimairs au Conseil et à la Commission concernant la realisation par étapes de l'union economique et monètaire de la Communaute**, CE J O Num C 94, de 23-7-1970.

[409] Al respecto vease LAMPREAVE J L., GIMENO J.A y TEROL A., op. cit., p. 46.

b) Devengo y exigibilidad del impuesto

El devengo del impuesto es el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto[410]. Ahora bien, la exigibilidad del impuesto, es el derecho que la Autoridad Hacendaria puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse[411].

En efecto, la determinación del devengo y exigibilidad del impuesto produce como consecuencia el hacer más expedito el impuesto administrativamente, ya que se puede establecer normativamente si se constituye por el momento en que se efectúa la enajenación de bienes o la prestación de servicios. En los casos en que se realicen pagos anticipados, se determina si es hasta el momento del cobro del precio total o no, se debe determinar si lo es al momento de la entrega de la factura o del documento que lo sustituya o como plazo máximo en el momento del cobro del precio, etcétera; todo ello repercutiría en beneficio del comercio entre los países miembros, si los tres países miembros se ponen de acuerdo, podría ser posible el evitar que un importador canadiense tenga que pagar el GST al momento del cruce de la frontera y que el RST lo tenga que pagar hasta el momento de la primera venta en el interior del país, es decir que por las características del GST y del RST (mecanismo suspensivo), es conveniente armonizar el momento de exigibilidad y devengo del impuesto para que una misma mercancía no reciba dos tratamientos fiscales diferentes al momento de ser importada.

c) Exenciones

Las exenciones no dan derecho al acreditamiento como ocurre en el caso de las tasas cero, sino que provocan una interrupción en la cadena de deducciones si se aplican en

---

[411] Sexta Directriz op cit p. 59

[4] Ibidem

estadios anteriores al consumidor final. Estas exenciones cuentan entre sus características con la de gravar el bien, o la prestación del servicio en cuestión, con una parte del impuesto que no puede acreditarse en virtud de la mecánica habitual del IVA y, que consiste en el acreditamiento de la cantidad de IVA a ingresar de la ya pagada por el mismo concepto en la fase anterior. Al no poder ser así dichos bienes u operaciones sujetas al IVA y que por causas diversas entran en las listas de exenciones mantienen un "residuo" de impuesto. De esta forma se puede caer en el problema de llevar incorporada una cascada impositiva, que en último término repercutiría en el precio final.

En los casos en que, los bienes exentos del IVA fuesen reintroducidos con posterioridad en el circuito de producción y distribución de bienes, se produciría de nuevo el fenómeno de la existencia de una pequeña cascada, aunque de dimensiones más reducidas. El temor a caer en el tema de las cascadas impositivas es uno de los factores que exige una mayor armonización en materia de exenciones y por lo tanto, la reducción de las mismas.

Sin embargo, las exenciones difícilmente pueden desaparecer, su existencia en los países del TLC es inevitable, y los motivos que llevan a su adopción son diversos, principalmente destacan los de índole económica, social y cultural.

A pesar de todo, es conveniente el establecimiento de una lista común y reducida de exenciones, para que la "masa"[412] que permanezca sujeta a la imposición, y a la que se aplicará la tasa común sea la misma en los países miembros. Sobra insistir en la importancia de la armonización de las exenciones en relación con la determinación de la base imponible.

---

[412] Este termino es utilizado por GLIEL P. para referirse a la base global en "L' Uniformisation des systémes Nationaux de T V A ", **Revue du Marche Commun**, Octobre, 1974, p 446.

d) Regímenes especiales

Consideramos regímenes especiales a aquellos que suponen un alejamiento de la aplicación del régimen normal del IVA, teniendo en consideración las particularidades de ciertos sectores o de ciertos bienes.

Cada una de las legislaciones de los países miembros, tienen dentro de su legislación una sección dedicada a los regímenes especiales, en la que están comprendidas por ejemplo las pequeñas empresas y quienes ejercen actividades agrícolas y ganaderas entre otras.

La razón fundamental de la existencia de estos regímenes especiales, radica en que al tratarse de sectores muy sensibles, las exigencias formales de la aplicación de régimen general del IVA son excesivas, sobre todo teniendo en cuenta la falta de una estructura contable adecuada en los mismos. De entre estos sectores quizá el agrícola por su volumen e importancia sea el que más claramente debe entrever el problema en cuestión. A continuación se enumerarán alguna de las características que presenta este sector y que le hacen merecedor de un tratamiento especial[413].

* Ausencia de métodos contables en la administración de dicho sector junto a la escasa posibilidad de los agricultores y ganaderos de llevar controles contables.
* Falta de homogeneidad en las estructuras agrarias: grandes plantaciones y numerosos minifundios.
* La existencia de determinados usos respecto a las ventas en el campo, respetándose los pactos verbales entre las partes.

---

[413] Para un conocimiento mas amplio del tema, véase a DIAZ PINTOS, GUILLERMO, en "El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE. Regimen Especial para la agricultura". **Revista de Estudios Agro-sociales**, núm. 138, Octubre, Diciembre, 1986, pp 237-243

Aunque hoy por hoy, la existencia de estos regímenes especiales es una realidad necesaria, con el tiempo ha de imponerse una progresiva armonización en estos regímenes por ocupar una parte significativa en los mercados nacionales.

D) CALENDARIO

No nos atrevemos a proponer un calendario fijo para la armonización de las bases imponibles de los sistemas IVA de los tres países miembros, quizá, porque la experiencia Europea nos ha enseñado que no es un "paso" sencillo a seguir. La armonización de las bases en la UE no se ha cumplido al 100 por ciento hasta principios de los noventa.

La adopción de la Sexta Directriz de la CEE, instrumento que ha servido para armonizar las bases imponibles de los países miembros tuvo una dilación de 4 años desde la propuesta inicial hasta la aprobación definitiva, a diferencia de otras directrices como la segunda (2 años), tercera (2 meses), cuarta (1 mes), quinta (3 meses) y así sucesivamente.

Las causas del retraso en la aprobación de la sexta directriz fueron diversas, y quizás en ese sentido la zona del TLC conlleve una ventaja. En primer lugar, desde el punto de vista instrumental, la **directriz** es el instrumento jurídico para llevar a cabo la armonización del IVA, en la CEE[414], este mecanismo tiene toda una serie de formalidades que se tienen que aprobar a través de un procedimiento largo y complejo, el cual ha influido en la dilación de su aprobación aunque no ha sido el elemento decisivo[415].

---

[414] L' ABC du Droit Communautaire, Documentation Européenne Periodique 2 196 pp. 32-34.

[415] Dada la importancia que tiene el tema impositivo a nivel comunitario y a nivel nacional por ser ambos campos fuente de ingresos, el instrumento jurídico adoptado ha sido la **Directriz**, la cual en virtud de los dispuesto en el art. 189 del Tratado de Roma, obliga a todos los Estados en cuanto a su contenido, otorgándoles libertad en la forma y los medios; por ello, el proceso de elaboración de una Directriz es largo: comienza con una proposición de la comisión, proposición que siendo responsabilidad de algún comisario, requiere a menudo la opinión de diversos expertos nacionales en el tema, una vez que la Comisión aprueba la propuesta por mayoría simple la dirige al Consejo, quien según los temas y la ***importancia de los mismos***, la remitira previamente al Parlamento Europeo y al CES (Comité Económico y Social). Estos organos enviaran al Consejo y a la Comisión su opinión y propuesta de modificaciones, opiniones que aún no siendo vinculantes desde el punto de vista jurídico, son tenidos en cuenta por la Comisión que tras las oportunas modificaciones vuelve a remitir la proposicion al Consejo, donde será estudiada por su Comité de representantes permanentes. Posteriormente es el Consejo de Ministros quien la ratifica cerrándose así el procedimiento

Toda vez que los miembros del Área de América del Norte, no cuentan con organismos supranacionales[416] como la UE (Comisión, Parlamento Europeo, Comité Económico y Social, Consejo) el instrumento jurídico más apropiado para llevar a cabo la armonización fiscal en la zona del TLC, pueden ser los tratados tributarios internacionales con carácter obligatorio para cada uno de los países[417], de momento es éste el instrumento jurídico que serviría para adoptar una medida de este tipo en el Área de Libre Comercio.

En este caso, cada uno de los países tiene que aplicar su legislación federal para que tenga plenos efectos. En México es aplicable el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como el artículo 76 fracción I, 72 inciso f) y 89 fracción X. En los Estados Unidos, los tratados internacionales se rigen por la constitución de 1787, la que contempla que el Congreso delega en el Presidente de los Estados Unidos, la facultad de suscribir acuerdos internacionales con terceros países, para lo cual el mandatario deberá someterlo al Senado, quien por el voto de las dos terceras partes, lo proclama como instrumento internacionalmente válido. En el mismo sentido, Canadá se rige por el Acta Constitucional de 1982, que tiene su antecedente en el Acta Constitucional de 1867.

Sin embargo, una armonización de las bases no es una tarea fácil ya que en principio son los diferentes sectores de la actividad económica los que pueden manifestar su rechazo desde perspectivas de intereses individuales y colectivos. Estos normalmente cuentan con el respaldo de sus respectivos gobiernos, por los efectos que tienen en la economía nacional la exención de diversos sectores respecto a la aplicación del IVA, o la aplicación de tasas cero en otros, lo que puede suponer el incremento de la demanda en esos sectores, y la reducción en otros, cuyos productos están sujetos al IVA y puedan ser sustituidos en los primeros[418].

---

[416] La Comision de Libre Comercio de América del Norte, así como el Secretariado, son organismos administrativos no supranacionales, contrariamente *a lo que* sucede en la Union Europea. En la Zona de libre comercio establecida por el TLC, cada país conserva plenamente su autonomía para establecer su política comercial frente a terceros países, y ningún Estado podra otorgar el derecho de accion a sus nacionales para demandar a otro Estado en los Tribunales del primero, por lo que no existe el principio de invocabilidad del Tratado por los particulares

[417] Vease WITKER JORGE y JARAMILLO GERARDO *op. cit., pp.* 165-168

[418] Es decir, suponiendo que ya se haya cumplido la primera etapa propuesta: armonización interna en Canada y

El dominio nacional sobre los ingresos de IVA es un elemento de política económica muy importante, piénsese cómo en un período de gran inflación en alguno de los paises miembros, el gobierno de dicho país puede recurrir al aumento durante algún tiempo de la lista de exenciones del IVA, con la intención de bajar los precios de algunos bienes que estén incluidos en la cesta de la compra y que incidan en el INPC.

La armonización de las bases implica una "cesión de poder" de las autoridades fiscales, por lo tanto, los gobiernos no estarían de acuerdo con una "uniformización" absoluta por los motivos ya apuntados, (económicos, políticos y sociales). Distinta sería la reacción de los gobiernos nacionales en el caso de una armonización más parcial y conforme al grado de la integración económica pretendida

A pesar de todo lo anterior creemos que es conveniente el establecer una serie de fechas, para el cumplimiento formal de la armonización de las bases, pues de no ser así el dejar una fecha indefinida daría lugar a que los países del TLC, tendrían a su albedrío indefinido el tomar medidas tan importantes en beneficio de ellos mismos, la experiencia Europea así nos lo sugiere[419].

Estados Unidos y el establecimiento del IVA en este último.

[419] El retroceso en la toma efectiva de la armonización de las bases imponibles en la Union Europea, lo fue también en virtud de que se pretendia la aplicacion de un sistema de recursos propios y la consecución del Mercado Común, suprimiendo las fronteras fiscales No son *ninguno* de éstos los objetivos de los paises miembros del *TLC*, es por ello que la armonizacion de las bases debe ser menos exigente, y de menor grado, pues solo tendría por objeto el permitir la mejor circulacion de mercancias y una correcta asignación de los recursos entre las partes, favoreciendo un comercio trilateral mas agil y claro

CAPÍTULO XIII

TERCERA ETAPA: LA ARMONIZACIÓN DE LAS TASAS

SUMARIO TERCERA ETAPA LA ARMONIZACIÓN DE LAS TASAS.-A) Problemas para armonizar las tasas -a) Problema del grado de integración económica.-b) Problemas presupuestarios -c) Problemas económicos -d) Problema político.-B) Objetivos de una armonizacion de las tasas en America del Norte -C) Número de tasas.-a) Opción-Tipo Unico -b) Pluralidad de tasas -D) Lista común de Bienes y Servicios sometidos a cada tasa -E) Nivel de las tasas.

A) PROBLEMAS PARA ARMONIZAR LAS TASAS

Son varios los problemas que se generan, cuando un bloque comercial pretende armonizar sus tasas de IVA, por lo que conviene analizarlos por separado.

a) Problema del grado de integración Económica

Dado el grado de integración Económica en la Zona del TLC, no es posible pretender una armonización de las tasas que tenga por objeto la supresión de fronteras fiscales, como sucede en la Unión Europea[420]. Una armonización de las tasas en América del Norte, podría ser más bien limitado, pues en primer lugar estaría dirigido principalmente a los sectores industriales pactados dentro del TLC y aquellos sectores que aún no siendo pactados tuvieran un alto grado de intercambio comercial entre los países miembros. En segundo lugar, la armonización en la zona tendría entre uno de sus objetivos el evitar diferencias considerables en los precios, desviaciones de tráfico o efecto sobre la competencia[421]. Para pretender una supresión de las fronteras fiscales sería

[420] La armonización fiscal de las tasas en la Unión Europea ha tenido por objeto el suprimir las fronteras fiscales entre los paises miembros o dicho de otro modo, invalidar los motivos de control en las fronteras interiores Las propuestas de la Comision no pretendieron, por tanto, realizar una armonizacion fiscal por gusto, o implantar un sistema fiscal ideal. Se reduce a lo estrictamente necesario para la supresión de las fronteras fiscales. A tal fin, la Comision estimo que en materia de IVA, se requerian medidas en dos frentes las tasas impositivas y el régimen aplicable al comercio intracomunitario, vease **Documentación Europea**, "La fiscalidad en el Mercado Unico" Periódico 6 1990.

[421] Ibidem

necesario aspirar a un mayor grado de integración (Mercado Común, Unión Económica, Unión Politica)[422].

Por lo tanto el primer punto que debe quedar claro, es que la armonización de las tasas en América del Norte sería factible sólo para efectos competitivos de las empresas y para tratar de eliminar esas grandes diferencias impositivas que además provocan un comercio entre las fronteras de los tres países. Respetando así un estrecho paralelismo entre la armonización fiscal y la integración de las economías[423].

b) Problemas presupuestarios

Los problemas presupuestarios son los más graves que se producirían como consecuencia de la armonización del nivel de tasas.

* La armonización de las tasas del IVA repercutiría directamente en los precios de los bienes y servicios, si éstos suben y dependiendo de los hábitos de consumo y de las elasticidades de oferta y demanda, las cantidades de bienes consumidos variarían; la base real de la imposición aumentaría o disminuiría variando los ingresos estatales y la presión fiscal sobre cada ciudadano en concreto.
* Un aumento de la presión fiscal traería consigo medidas de contestación social, poco populares para los gobiernos.
* Una disminución de ingresos supondría para el gobierno la imposibilidad de hacer frente a los gastos públicos previstos. Una vez adoptados unos compromisos sociales su incumplimiento sería muy impopular.

---

[422] CHACHOLIADES MILTIADES, op cit.

[423] La uniformidad de las tasas, no puede ser propuesta bajo ningún concepto, toda vez que el grado de integración economica no lo permite, ni los objetivos del Area son la supresión de controles en frontera. Una medida de éste tipo perjudicaria a la Zona de Libre Comercio, pues no se respetaria el proceso y grado económico

c) Problemas económicos

La variación en el nivel de las tasas, produciría efectos sobre el nivel de los precios y en una forma indirecta los tendría sobre los salarios, la producción, el empleo, la balanza comercial y el consumo.

Enseguida, se tratarán de exponer los efectos que producirían una elevación o disminución del nivel de las tasas.

1. Una elevación en el nivel de las tasas, situación que por ejemplo se produciría en Estados Unidos, causaría un **impacto directo** sobre los precios del consumo; este primer impacto directo que se produciría a corto plazo, provocaría asimismo una **disminución** de la renta real disponible en términos reales o de poder adquisitivo, puesto que disponiendo de los mismos ingresos al aumentar los precios del consumo si una familia mantuviera el nivel de consumo inalterados, la renta real de la familia habría disminuido y con ella su poder adquisitivo[424].

   Existen otras variables económicas que pueden verse afectadas por la variación de los niveles del tipo del IVA. La primera en conjunto podemos denominarla **saldo en la balanza comercial**[425].

   Una subida de los precios en los Estados Unidos haría por un lado que aumenten sus importaciones que resulten ahora más baratas, pero por otro,

---

[424] Ante este primer impacto de la subida de precios, y ante la pérdida de poder adquisitivo del particular (trabajador asalariado, aceptando la espiral precios salarios, se producirá una **subida de los salarios**, normalmente estos se ajustan al alza en relación con el INPC) El empresario puede en principio pensar que la situacion es transitoria y no modificar su demanda de trabajo, es decir, manteniendo su nivel productivo inicial y disminuyendo su beneficio particular, de la parte del precio o bien no considera que sea transitoria (situación más normal) **reduciendo su demanda de mano de obra** (paro) *ante salarios más elevados, y repercutiendo* la subida de los mismos como un coste más en el precio final del bien, hecho que se produciría en un periodo temporal posterior (segundo impacto en los precios posterior).

[425] Vease sobre este analisis a RIDRUEJO ZENON, en **Teoría y política macroeconómicas Internacionales**, Editorial A C , 1986

la disminución del nivel de renta que se produciría al disminuir el consumo conllevaría una disminución en la compra de bienes importados (las tasas de cambio bajarían). En principio, para conocer exactamente el saldo de la balanza comercial, es preciso conocer también lo que ha sucedido con los precios de los países con los cuales tiene relaciones comerciales, por lo cual será difícil a priori conocer el valor de esta variable que ha de ser estudiada bilateralmente país con país.

En principio, sin embargo, una subida del nivel impositivo que produzca la lógica subida de los precios nacionales, manteniendo constantes los precios en los otros países con los que tiene relaciones comerciales, provocaría un déficit en la balanza comercial; este déficit a largo plazo se puede ir subsanando ya que una reducción en la renta produce una disminución de las importaciones[426].

Por lo que se refiere al último componente del PIB **el gasto público**, si se produce un incremento en la percepción de ingresos públicos por el Estado al elevarse el nivel de las tasas de impuestos, los gobiernos del área podrían dedicar parte de este incremento a aumentar el gasto público, lo que produciría un "tirón" de la economía, contrarrestando los efectos negativos o desencadenantes de la medida inicial sobre el resto de los componentes del PNB, y favoreciendo una disminución en la tasa de desempleo al incrementar la producción.

2. Un descenso en el nivel de las tasas IVA (que sería apropiado en Canadá dada la combinación del GST federal y el RST provincial) debería provocar[427] un efecto directo a corto plazo sobre los precios que deben

[426] La participacion de Estados Unidos en el comercio mundial significó el 20 por ciento al principio de la década de los 80, y al final su peso era de solo un 12 por ciento. En el valor de la producción mundial, la participación de los Estados Unidos tambien cayo en la decada pasada, del 30 al 20 por ciento. La balanza comercial de Estados Unidos ha sufrido un fuerte deterioro. Del superavit paso a un deficit de 70 millones de dolares. Al mismo tiempo ha aumentado el peso del sector externo en su economia. En 1960 el valor de las exportaciones representaba el 5.8 por ciento del PNB; para 1980, este porcentaje sube al 12 8 por ciento y en el mismo periodo las importaciones pasan del 4 6 al 11 7 por ciento. El Tratado de Libre Comercio Mexico-Estados Unidos-Canada, informe para la Comision de Comercio de la Cámara de Diputados de Mexico, vol 1, marzo de 1991, publicado por la Facultad de Economia de la UNAM.

[427] **Conseil des Impôt**, Sixième rapport au Président de la Republique relatif a la IVA, *Jounaux officiels, année* 1983, p 92 y ss. Estudio empirico del caso frances 1973 en el cual descendieron las tasas.

disminuir, este hecho provocaría un aumento de la renta disponible real de las familias al aumentar su poder adquisitivo, y por lo tanto incidiría positivamente sobre el consumo de las mismas. La elevación de la demanda traería consigo un crecimiento en la producción que incidiría positivamente sobre la tasa de desempleo, que disminuiría. Una disminución de los precios nacionales, manteniéndose constantes los de los países importadores, provocaría un incremento de las exportaciones favoreciendo un saldo positivo de la balanza comercial, saldo que se iría deteriorando a largo plazo, puesto que un incremento en la renta y el respectivo crecimiento económico provocaría un incremento en el consumo de bienes importados, degradándose así el saldo de la balanza comercial, hecho que podría corregirse al igual que en el caso anterior actuando sobre el tipo de cambio.

d) Problema político

Las consecuencias o problemas de tipo político se refieren en concreto al tema de la limitación de la soberanía fiscal. El problema está directamente relacionado con la determinación del nivel de aproximación de tasas que los diferentes Estados miembros están dispuestos a aceptar.

El problema político es quizás uno de los más importantes problemas para armonizar, el eterno dilema que puede ser definido[428] "Egoismos nacionales-Armonización Fiscal", se reduce a un problema de tipo político, ya que políticamente es bueno conservar en lo posible la soberanía fiscal, es decir la libertad de los Estados miembros a determinar ellos mismos las tasas impositivas, y una limitación muy marcada de esa facultad obstaculizaría la "actividad política" de los distintos gobiernos.

---

[428] CHOUVEL FRANÇOIS et LAMBERT THIERRY, "CEE Egoismes nationaux et harmonisation fiscale", **Revue Politique et parlamentaire**, Núm 918, Juillet- Août, Annee 1987, pp. 53-58.

La solución estaría por tanto en encontrar el punto medio en tal que la consecución de los objetivos del Área de Libre Comercio suponga la cesión de una pequeña porción de soberanía fiscal, sin que los Estados miembros lleguen a perder un instrumento importante de dicha soberanía que cuestione, no sólo sus respectivas políticas de gobierno y la continuidad política de sus gobernantes, sino su propia independencia.

B) OBJETIVOS DE UNA ARMONIZACIÓN DE LAS TASAS EN AMÉRICA DEL NORTE

Aún y cuando son múltiples los perjuicios que puede traer una armonización de las tasas, la experiencia Europea, nos demuestra que sí es importante un acercamiento, así lo manifiesta el informe Cecchini[429], que aunque es un estudio enfocado hacia la *Comunidad* Económica Europea, algunos de sus datos y conclusiones podrían servir para ilustrar las consecuencias que se seguirían generando al no armonizar los impuestos indirectos. Al efecto, este informe en un estudio publicado en Mayo de 1988, evalúa los costes de la no Europa, es decir, de las barreras que existen actualmente y las potencialidades de un auténtico mercado interior[430]. Los costes de los obstáculos materiales (retrasos y costes en las fronteras) y de los trámites administrativos ocupan un lugar destacado.

Estos costes están estrechamente ligados a la existencia de fronteras fiscales que, a su vez se derivan de las **disparidades entre las tasas tributarias y las estructuras de los impuestos indirectos, en particular del IVA** y los impuestos sobre consumo específicos. De hecho las **diferencias de tasas** por un lado, y la norma actual de desgravación a la exportación de mercancías y aplicación del impuesto en la importación, por otro, figuran

---

[429] Véase CECCHINI, PAOLO. **Europa *1992 una apuesta de* futuro**, Madrid, Alianza Editorial, 1988.

[43] Quiza lo que más nos enseña este informe, es que independientemente del grado de integración económica existen una serie de costes para las empresas y que algunos de ellos son debido a la existencia de innumerables trámites administrativos que se crean por la existencia de bases y tasas diferentes en los impuestos indirectos fundamentalmente que son los que más influyen en el comercio internacional, por lo tanto es necesario "aproximar" las tasas de los impuestos con el objeto de provocar menores costes, menos evasion y mejores precios para el consumidor final.

entre los principales motivos de la existencia de trámites administrativos y controles en los pasos fronterizos[431].

Ahora bien, anteriormente hemos señalado que la armonización tributaria en los procesos de integración tiene por **objetivo** impedir que los sistemas tributarios de los países miembros generen distorsiones en las condiciones de competitividad y en la asignación de recursos en el interior del sistema del área, así como desviaciones inducidas en el comercio de bienes y servicios. Se exige entonces que exista una neutralidad tributaria, deducción y rentabilidad de los proyectos de inversión, para que no sean influidos por la fiscalidad; que la localización de los factores productivos responda a motivos esencialmente económicos y no a diferencias de carga fiscal y, finalmente, que los bienes provenientes de fuera de la región tengan un tratamiento tributario similar. El logro de estos objetivos se logra de forma progresiva en la medida que se avanza en las etapas armonizadoras (bases, tasas) y respetando los límites creados por el grado de integración económica[432].

Por lo tanto, una armonización de las tasas en América del Norte, tendría por objeto dar cumplimiento efectivo al artículo 102 del Tratado de Libre Comercio, facilitando la circulación de bienes y servicios, de inversiones y de capital, dando más competitividad a las empresas; evitando las distorsiones comerciales y desviaciones de tráfico.

C) NÚMERO DE TASAS

El número de tasas de IVA o de los impuestos sobre las ventas, está determinado en cada pais según varias exigencias, de las cuales las más importantes son las que se

---

[431] El Informe Cecchini, al evaluar los costes de la no Europa, los referentes a procedimientos aduaneros fueron calculados a traves de una encuesta a once mil empresas. Se observó que la partida mas importante para las empresas era la de los costes administrativos, que se estiman en 7500 millones de ecus, es decir, un 1.5% del valor total del comercio comunitario. A ello hay que añadir el coste que suponen las dilaciones en el transporte por carretera evaluado entre 400 y 800 millones de ecus. El total de costes para las empresas se sitúa, por tanto, entre los 7900 y los 8300 millones de ecus, o sea, aproximadamente entre el 1.6 y el 1.7% del valor total del comercio comunitario. Ibidem.

[432] Conferencia tecnica del C.I.A.T. op. cit. p. 195.

refieren a consideraciones de orden social (p.ej. imposición diferente para los productos llamados de "primera necesidad" y de "lujo"), a razones de orden económico y a imperativos de orden presupuestario[433].

Como se sabe desde el punto de vista de la técnica y de la neutralidad fiscal, es preferible un sistema de tasas únicas, mientras que desde el punto de vista social, a igualdad de ingresos fiscales, un sistema de tasas múltiples tiene la ventaja de ser menos regresivo en relación a las rentas; ésta es la razón por la que en la mayoría de los Estados que aplican el IVA se ejercen fuertes presiones en favor de la aplicación de varias tasas impositivas[434]. Sin embargo, en la práctica, el impacto de tal sistema sobre la redistribución de la renta depende a la vez del campo de aplicación de las diferentes tasas y de la estructura del consumo doméstico.

En un plano general es sabido que los impuestos sobre las ventas, son impuestos de carácter real, que en principio no tienen en cuenta las características personales del sujeto y por lo tanto resultan "inferiores"[435] en relación con los impuestos personales, tanto por razones de equidad horizontal como por razones de equidad vertical[436].

Por lo que se refiere a los objetivos macroeconómicos[437], en la equitativa distribución de la renta, el IVA es calificado como un impuesto regresivo en relación con

---

[433] Comisión de las Comunidades Europeas, **Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la comunidad**. Boletín de las Comunidades Europeas, *suplemento* 1 80.

[434] Ibidem

[435] MUSGRAVE R y P , ***Hacienda Pública teórica y aplicada***, Madrid, Instituto de Estudios fiscales, 1983. p. 327.

[436] En terminos de equidad horizontal, el IVA no es equitativo si tomamos como referencia la renta, ya que dos familias con un mismo nivel de renta no tienen porque necesariamente tener el mismo nivel de consumo, ello dependerá, entre otras cosas, de la estructura de la familia y del número de las personas que la compongan.

En terminos de equidad vertical ocurre algo similar, el consumo varía segun los diferentes escalones o niveles de renta ya que la propensión marginal al consumo disminuye a medida que aumenta la renta, especialmente superados ciertos niveles de renta determinados, ya que la propensión marginal al ahorro aumenta para dichos niveles.

[437] PARAIRE-LAGUESSE y PLUMBASS-BONIVER, V. y THIERRY, V., en "*L'incidence des impôts indirect sur la distribution de revenus des menages en Belgique*", en **Actes du Colloque sur la Fiscalité Indirecte**, Bulletin. Núm. 7-8 de 1986 Ministere des Finances Belge, p 10

la renta y proporcional en relación con el consumo[438], precisamente la existencia de varias tasas de gravamen tiene entre sus objetivos el hacer algo más progresivo el IVA.

Si de lo general pasamos a lo concreto, nuestras propuestas deben elegir entre una tasa unica a aplicar por los tres países a nivel Federal ó en su caso una pluralidad de tasas como actualmente sucede en México y Canadá.

a) Opción-Tasa Única

La opción de una tasa única de IVA presenta la ventaja de resultar ideal desde un punto de vista técnico, simplifica la gestión a las administraciones públicas y supone una transparencia total del sistema.

Una de las ventajas que produce el elegir una tasa única para los tres países es en cierta forma disminuir el **fraude fiscal**, ya que las ventajas de acogerse a una tasa u otra no existen en el plano interno, y la posibilidad de ser descubierto es más elevada al simplificarse enormemente la gestión del impuesto. La reducción del incentivo y la mayor posibilidad de ser descubierto en fraude actúan como elementos desincentivadores del fraude fiscal.

Sin embargo, una tasa única puede crear problemas desde el punto de vista social, pues acentúa el ya conocido problema de la regresividad del IVA. Bajo una tasa única se puede considerar que la fracción de gasto de consumo que representa el IVA permanece constante a medida que aumenta el nivel de renta, y la fracción de renta que representa el IVA disminuye a medida que consideramos niveles de renta superiores; en otros términos, bajo el supuesto de una tasa única, el IVA puede ser considerado como un impuesto regresivo en relación con la renta, y proporcional respecto al consumo[439].

---

[438] En este sentido se manifiesta MUSGRAVE, op cit. p. 655, SULLIVAN, CLARA, en **Rates of value added tax in the EEC**, en Fiscal Harmonization in common Markets Vol.II. SHOUP, New York London, Editor Columbia University Press, 1967, p 205

[439] O C D E L'incidence des impôts sur la consommation à differents niveaux de révenues, Paris, 1981, pp 13-14

Cabe señalar que actualmente Canadá aplica una tasa única de IVA del 7% a nivel federal, ya que la tasa del 0% según Jean-Jacques Philippe constituye "exenciones con reembolso de los impuestos pagados en el estadio anterior"[440]; mientras las exenciones implican la liberación de la carga que supone el pago del IVA sin derecho del acreditamiento del impuesto pagado anteriormente, la tasas cero conlleva la posibilidad de acreditar el IVA pagado con anterioridad.

Entre los defensores de un sistema de tasa única, como el actualmente existente a nivel federal en Canadá, subsanan este defecto de no contribuir a la progresividad impositiva mediante una compensación o ayuda al consumo[441] para los productos de mayor necesidad, compensación que adoptaría la forma de transferencias sociales, o bien supliendo la carencia de las mismas con numerosas exenciones al impuesto, en cuyo caso el remedio podría ser peor que la enfermedad, pues se estaría atentando gravemente contra la generalidad y neutralidad, del impuesto, características básicas para la adopción del IVA como primer impuesto armonizado en el Área de Libre Comercio.

El gobierno canadiense pretendiendo que la introducción del GST no afectara a los canadienses de bajos ingresos, otorga a los consumidores de bajos ingresos por adelantado, un monto equivalente al monto del GST, que ellos se estima tendrían que pagar[442].

* Dicho "crédito" se paga cada tres meses por adelantado.
* El monto del "crédito" se basa en la renta familiar.
* El monto del "crédito" disminuye a medida que la renta familiar aumenta.

---

[440] PHILIPPE JEAN-JACQUES, 'L'harmonisation Europeenne de la IVA; Les finances de la communaute Européen", **Revue Française de Finances Publiques**, Núm. 4, 1983. "Les taux cero sont exonerations avec remboursement des taxes payees au state anterieur"

[441] **Comisión de las Comunidades *Europeas***, *informe* sobre las perspectivas de la convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad, op cit p. 52.

[442] SAVAGE CHRISTINE, op cit p 249.

b) Pluralidad de tasas

Entre las ventajas que produce el adoptar un sistema de tasas múltiples es la de ser menos regresivo a la renta. Un IVA más progresivo se obtiene cuando grava en mayor medida a aquellas clases sociales con un nivel de renta más elevado, y menos a aquellas que tienen un nivel de ingresos reducido, bastaría con elegir un sistema de IVA con varias tasas, de forma que las tasas superiores graven aquellos bienes cuyos porcentajes presupuestarios aumentan en función de la renta, y someter a tasas más reducidas a aquellos bienes cuyo porcentaje presupuestario disminuye al aumentar la renta del sujeto[443].

La elección de un sistema de tasas múltiples podría responder tanto a factores de competencia como de carácter político-económico, como lo es el deseo de favorecer ciertas actividades o sectores concretos como el sector textil, o bien desincentivar el consumo de ciertos productos que pueden ser considerados como nocivos para la salud.

Entre una de las desventajas que produce un sistema de tasas múltiples es el crear una mayor complejidad administrativa frente a la sencillez que supone la aplicación de una sola tasa, y no sólo en atención al número de tasas, pues cuanto más tasas, más complejidad administrativa y mayores costes[444] sino también en relación con el nivel de las mismas, es decir, deben ser determinados teniendo en cuenta que se pueda proceder a una deducción del impuesto pagado en fases anteriores, o sea, que no sean excesivamente reducidos.

---

[443] Si se desea profundizar sobre los efectos que producen la adopción de una pluralidad de tasas, véase Actes du Colloque sur la Fiscalite Indirecte Service d'Estudes et de Documentation du Ministére de Finances, Bulletin de Documentation, Nums. 7-8 Juillet- Août 1986, La IVA dans la Consommation des Menages BARY- MALAURIF, C COUTIERF A y RAX B, Au Economie et Statique (nov 1982, pp. 17-30).

[444] CHOSSEN SIJBREN, "What he the structure for a value added tax?", **National tax Journal**, volume XXXV, núm. 2, 1982, p. 205 "La experiencia ha venido ha demostrar que los minoristas que venden una amplia gama de productos sometidos a diferentes tasas impositivas, consideran que este hecho es particularmente oneroso para ellos".

Un sistema con tasas múltiples presenta más ventajas, aunque la decisión final sería de las preferencias de los gobiernos de los tres países, pues ya sea que se prefiera como prioridad la distribución de la renta o la simplicidad administrativa.

En segundo lugar, lo conveniente sería que cada uno de los países miembros tuvieran como máximo tres tasas, pues en la medida que aumenta el número de tasas aumentan las complicaciones para los contribuyentes y la administración, aunque al mismo tiempo se produce un gravamen más adecuado en relación con las distintas clases de bienes, con el objetivo de hacer más distributivo el impuesto[445].

Como conclusión de esta sección, la posibilidad de que mediante una variedad de tasas de IVA, se pueda convertir a dicho instrumento fiscal en apropiado para evitar la regresividad de los impuestos indirectos y conseguir una mejora en el objetivo de la equitativa distribución de la renta, es uno de los factores que a nuestro parecer contribuyen a la adopción de un sistema de tasas múltiples en la zona de Libre Comercio de América del Norte. El número ideal de tasas en la zona sería como máximo el de tres (normal, reducido y tipo cero), e intentar que éste fuera lo más aproximado posible en los tres países, por supuesto sin perseguir una uniformización.

D) LISTA COMÚN DE BIENES Y SERVICIOS SOMETIDOS A CADA TASA

Siguiendo con la línea de trabajo sobre la armonización de las tasas de IVA, el siguiente paso a realizar se centra en el estudio de la armonización, o mejor dicho en la elaboración de un listado de bienes y servicios sometidos a cada tipa impositiva, de forma que todas y cada una de las legislaciones nacionales se sometan al contenido del mismo.

---

[445] La mayor parte de los Estados miembros de la UE han optado por un sistema de tasas múltiples, sobre tal proceso vease V A T in other countries, an Arthur Andersen & Co Study 1980 y Margossian "La IVA dans le monde", **Cahiers Juridiques et Fiscaux de l'exportation**, Paris, num.1, 1984. *También* LEE, C. PEARSON, M y SMITH, S **en Fiscal Harmonisation, en Analysis of the European Commission's proporsals**, op. cit., Maillet Pierre, en Harmonisation fiscale, Marché Commun des services, perspectives budgetaires 1988, fonds structurels, en Revue du Marche Commun, num. 310, Paris, octubre 1987

Tomando como punto de partida la elección de un sistema plural de tasas, y en concreto tres, es lógico pensar que el efecto positivo del establecimiento de este nuevo sistema quedaría totalmente desvirtuado y falto de eficacia si se dejase al arbitrio de cada Estado miembro la elaboración del listado de bienes sujeto a cada una de las tasas establecidas normal, intermedio y "cero" por ciento.

El hecho de que un mismo bien estuviese incluido en listas distintas según el país, y dada la situación geográfica en el que los tres países miembros son vecinos, puede actuar como factor instigador al fraude fiscal, cuando menos a desviaciones de comercio, estando éstas últimas orientadas a la obtención de un beneficio gracias "al juego" realizado con las diferentes tasas impositivas existentes para un mismo bien en los distintos países miembros, y sin atender únicamente a consideraciones estrictamente económicas.

En previsión de este problema, proponemos la elaboración de una lista de reparto de los bienes y servicios "por tasas" de forma que "un mismo bien o servicio quede sometido a la misma categoría de tasa en cada uno de los Estados miembros con objeto de evitar desviaciones sistemáticas del tráfico comercial y, teniendo en cuenta, en la medida de lo posible, el reparto por bienes y servicios que existe actualmente en los Estados del Área.

Una elaboración de esta lista eliminaría problemas como por ejemplo:

* Que en México los productos textiles como la ropa en general esté gravada al 15% y en Canadá al 0%[446].
* Que los servicios profesionales estén afectos en México al 15%, en Canadá al 7% a nivel Federal y en Estados Unidos prácticamente exentos en casi todos los Estados[447].

---

[446] PEREZ LUIS M **Impuesto al Valor Agregado**, op. cit. pp. 204-207 y VAT, International a Guide te practice an procedures in 21 countries op cit p 14.2

[447] México, Ley del IVA art 1, HARVEY PERRY J op. cit p 132, FTA 1990, Survey of the states sales taxation of services op. cit

Los problemas que hoy en dia se producen por el hecho de que bienes idénticos o servicios similares estén sometidos a distintas tasas según el país son más significativos en un pais que en otro, (recordar que en la primera parte se expusieron los efectos económicos que se producen por el comercio en la frontera de Estados Unidos y Canadá debido a las diferencias impositivas).

Para acabar con estos problemas de desviación de comercio y vulneración del principio de Equidad horizontal se podrían presentar las siguientes soluciones:

1. Debe elaborarse una lista común de bienes y servicios sujetos al tipo normal, reducido y tipo cero.
2. Esta lista común de bienes y servicios no debe ser ilimitada, sino que debe comprender solamente aquellos sectores que han sido pactados dentro del Tratado de Libre Comercio[448].
3. Los bienes y servicios que no figuren como pactados dentro del texto del Tratado, deberán ser incluidos en la lista común, siempre y cuando existan flujos comerciales importantes entre los tres países respecto de éstos.
4. Por último, en la medida que en el tiempo vaya aumentando el grado de integración económica en América del Norte la lista común deberá ir aumentando con el objeto de evitar siempre los efectos adversos sobre la competencia entre los Estados.

E) NIVEL DE LAS TASAS

La armonización de las tasas es una de las etapas más difíciles de la armonización fiscal en virtud del alto grado de efectos que puede provocar prácticamente sobre todo el conjunto económico: niveles de los precios al consumo, remuneraciones salariales,

[448] Los sectores industriales mas importantes, pactados dentro del Tratado de Libre Comercio son el automotriz, textil, agrícola, servicios profesionales, de transporte de telecomunicaciones, servicios financieros, energía y petroquímica, enseres domesticos, aceites y grasas de origen vegetal, del aluminio, cerveza, envases metálicos, manufacturas de hule, jabones y detergentes, pinturas y tintas, perfumes y cosméticos, refractarios industriales, etc. Al respecto véase, **SECOFI**, Tratado de Libre Comercio en America del Norte, op. cit.

volumen del consumo, inversiones, producción de las empresas y exportaciones, balanza de pagos y distribución de la renta[449].

Para obtener consecuencias válidas y objetivas sobre las consecuencias presupuestarias, económicas y sociales que provocarían la armonización de los tasas en América del Norte sería necesario un estudio detenido, pero desgraciadamente no existe ninguno al respecto. Mientras tales estudios no estén disponibles sólo se puede valorar muy someramente la magnitud de los efectos.

Nuestra propuesta riesgosa desde el punto de vista económico, pero necesaria es que sería conveniente establecer tres tasas de niveles de IVA en la zona del TLC. Un tipo normal de 13%, una tasa reducida del 6% y un tipo de "cero" por ciento como mínimos y sin establecer una tasa máxima, a fin de dejar a los países miembros actuar libremente en sus planes y estrategias económicas, asumiendo los riesgos en la competencia y del aumento en las tasas.

* **México**, tendría que reducir su tasa máxima del 15% al 13%. Restablecer la tasa del 6% que ya existió durante algún tiempo y la tasa del 0% quedaría sin cambio al existir actualmente[450]. El decremento en las tasas un tanto más progresivas que las actuales generaría un posible impacto en los ingresos tributarios.

* En **Canadá** los impuestos sobre las ventas de las provincias deberían bajar, especialmente los de Newfoudland (15), Prince Edward Island (17), Nova Scotia (15) y New Brunswick (15), Quebec (15), Ontario (15), Manitoba (14), y Sakatchewan (16), a fin de reducir las tasas totales que dan de la combinación de las tasas federal y provincial. Sin embargo, una reducción

---

[449] **Comisión de las Comunidades Europeas**, informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales *en la comunidad op cit p 54*

[450] Mexico tuvo antes la tasa de 20 y 15 por ciento de IVA, modificándose durante el Sexenio del Presidente Salinas de Gortari, fundamentalmente lo que se hizo fue aumentar la base y reducir las tasas del IVA, Véase, SOLLOS JUNCO ALFREDO, **La administración tributaria en los procesos de integración** op. cit. pp. 263-265.

considerable de las tasas provinciales -debemos reconocer- que es muy difícil, dado el grado de autonomía y poder que éstas tienen frente a la Federación[451]. El objeto de la propuesta es hacer a las empresas canadienses más competitivas frente a sus vecinos desde el punto de vista de tasas impositivas.

* En **Estados Unidos** el establecimiento de un IVA no debería de exceder del 6%, de tal forma que la combinación de tasas federal, estatal y local no sobrepasaran el "13%" en una tasa combinada. El establecimiento de un IVA en los Estado Unidos provocaría un aumento sustancial en los ingresos federales de hasta 150 billones de dólares según estimaciones del "Congresional Budget office study"[452].

Por lo tanto, es importante una armonización de las tasas en América del Norte porque el IVA, es un impuesto indirecto que como tal queda incorporado en el precio final de los bienes, pudiendo crear los efectos negativos tantas veces citados en el Área Comercial.

---

[451] Quizás una buena medida para los impuestos sobre las ventas provinciales en Canadá sería hacer lo mismo que México, es decir, realizar un aumento de la base gravable y reducir las tasas, con el fin de ir equiparando sus tasas con los Estados Unidos y México

[452] El mismo estudio estima que en el sentido contrario, es decir, la administración de un IVA federal en Estados Unidos sería alrededor de $5 a $8 billones de dolares. Estos costos-según el informe no dependerían de la tasa del impuesto o del monto del ingreso generado. Véase, **Congresional Budget Office**, effects of adopting a value added tax op cit. pp 49-50.

CAPÍTULO XIV
PRINCIPIO DE ORIGEN O DE DESTINO

SUMARIO PRINCIPIO DE ORIGEN O DE DESTINO.-A) Principio de Origen o de Destino -a) Principio de Origen -b) Principio de Destino -B) Principales obstáculos a la armonización fiscal en América del Norte.-a) El problema de la soberanía fiscal.-b) Los problemas presupuestarios de los Estados.-c) Intereses nacionales y supranacionales -d) Desigualdad en la estructura fiscal.-e) Problemas políticos.-C) El futuro de la armonizacion fiscal en América del Norte.

A) PRINCIPIO DE ORIGEN O DE DESTINO

Prosiguiendo con las etapas de la armonización fiscal en América del Norte (1. armonización interna en Canadá y Estados Unidos, y establecimiento del IVA en Estados Unidos 2. armonización de las bases y 3. armonización de las tasas), es conveniente ahora, escoger entre el principio de origen y destino, como el mecanismo para el tratamiento del comercio entre los tres países de la zona por lo que se realizará un breve estudio sobre las ventajas e inconvenientes de cada uno.

a) Principio de origen[453]

En la aplicación del principio del país de origen, los bienes y los servicios soportan las cargas fiscales aplicables en los países en que han sido producidos cualquiera que sea aquél en que se consumen[454], es decir, la aplicación del principio de origen supone el pago del impuesto en el lugar de origen, las exportaciones quedan gravadas y las importaciones no deben satisfacer el impuesto que actualmente les corresponde por tal concepto.

Este principio produciría una serie de **ventajas**.

---

[453] El tratamiento de estos incisos no implican la repetición de argumentos ya expuestos en capítulos anteriores. Los objetivos perseguidos en esta parte son distintos.

[454] **Neumark informe**, capítulo XVII, op. cit. p. 140

1. En primer lugar, produce el efecto del poder suprimir las fronteras fiscales de un área integrada, ya que el hecho de pagar el IVA en origen, hace innecesario satisfacerlos a la importación tan pronto como el producto entre en el país importador, así como el que deban existir puestos fronterizos que obliguen a una parada de control en los mismos y a la cumplimentación de una serie de requisitos aduaneros.

   Sin embargo, la finalidad de un Área de Libre Comercio no es suprimir las fronteras fiscales, dicha finalidad es más propia de un mayor grado de integración económica. Una finalidad de este tipo sería exagerar nuestro estudio.

2. Otra ventaja del principio de origen en teoría, es que no produce efectos negativos sobre la asignación de recursos, pero para que ello se cumpla, es necesario tener unas tasas completamente armonizadas, situación que no se da en el Área de Libre Comercio. Por otra parte, hay que tener en cuenta, que últimamente se está produciendo una aproximación en los costos de factores a nivel internacional y por lo tanto en los precios finales de los bienes, los precios de venta varían de un país a otro, no pudiendo evitarse el que se produzcan algunos efectos sobre la asignación de recursos, el bienestar y el comercio internacional (volumen de exportaciones o importaciones).

3. Permite mantener la neutralidad exterior del IVA, entendido como el dispensar un tratamiento idéntico a los bienes nacionales y a los importados. La aplicación del principio de origen no produce cambios respecto del trato al que son sometidos tanto los bienes nacionales como los importados, ya que aunque en principio los bienes importados entran en el país de destino una vez satisfecho el impuesto en origen, éste puede ser

deducible posteriormente en el país de destino asegurándose así la neutralidad exterior del impuesto[455].

Entre las **desventajas** que produciría el aplicar el principio de origen, están:

1. Un impuesto sobre las ventas de los minoristas, como el de Estados Unidos según el principio de origen; no tiene sentido respecto a las exportaciones y presenta innumerables problemas administrativos en cuanto a las importaciones[456]. Se necesitaría otro impuesto para las exportaciones, es decir el IVA federal que propusimos inicialmente.

   Con el RST actual a nivel Estatal y Local en Estados Unidos las importaciones **tendrían** que retener su identidad en la etapa minorista con el fin de beneficiarse de la exención que les ofrecería el principio de origen, en contraste con el IVA y el GST.

2. Un problema del principio de origen es que al existir un Impuesto sobre el Valor Añadido, en Canadá y México, los cuales utilizan el método de factura, las importaciones son un problema importante. Debe calcularse un impuesto hipotético sobre las importaciones con una tasa impositiva del país importador, y este impuesto hipotético debe concederse como crédito a cuenta del impuesto real sobre la primera venta interior de los bienes importados.

   Si en lugar de ello, el país importador simplemente concede un crédito a cuenta del impuesto pagado en el país exportador, el principio de origen se convierte en el principio de destino, en el sentido de que la tasa impositiva del país importador determina el impuesto combinado de ambos países (naturalmente que el país exportador se queda con la recaudación

---

[455] Para un mejor esclarecimiento del tema véase, **Commissions de la Comunaute Europeenne**, Direction Generales de l'information et de la culture, Bureau de Press et d'information pour la France en 1992: Le rapprochement de la Fiscalité indirecte dans le grand Marche Interieur; les responses aux questions que vous posez, p. 15.

[456] SHOUP CARL, S op cit p. 239

efectuada). Si el impuesto pagado en el extranjero excede del primer impuesto tentativo interior, la teoría del crédito fiscal exige una devolución del exceso, si no existe tal exceso, el tasa impositiva del país importador se aplica automáticamente al valor total.

3. El IVA-GST y el RST están entre las primeras fuentes de ingresos de los países miembros. En Estados Unidos, los ingresos del RST representan el 35 por ciento de los ingresos; en Canadá el 21.7 por ciento[457]. La aplicación pura del principio de origen, puede plantear grandes problemas de ingresos tributarios en los países miembros.

   Los Estados importadores de artículos cuyo IVA satisfizo en origen, deben recibir de este último Estado, la devolución de dichas cantidades, para poder así cumplir con los derechos a deducción y devolución de sus nacionales, como sujetos pasivos del IVA pagado en origen.

4. La aplicación del principio de origen crearía una serie de problemas de índole jurídico, presupuestario, de soberanía, además de un problema de equidad económica, puesto que por ejemplo; Estado Unidos es un país estructuralmente exportador y México importador. Sin un sistema de compensación, los primeros resultarán favorecidos en relación con los segundos[458].

Ante toda esta serie de problemas por el grado de integración económica, los problemas (presupuestarios y hacendarios así como de equidad económica), la adopción del principio de origen implicaría además, adoptar un mecanismo de compensación, también llamado "Clearing House"[459], mecanismo del cual no vamos a entrar en su

---

[457] Vease SHOUVEN JHON y WHALLEY JHON, op cit p. 337 La cifra de Canadá es sin contar los ingresos producidos por el GST solamente son los de los impuestos sobre las ventas provinciales.

[458] Vease FEURE JACQUES, en "L'Elimination des Frontaires fiscales est-elle posible problemes economiques", Num. 2 090, 14-9-1988, p 16

[459] Ante la imposibilidad manifiesta de adoptar pura y simplemente el principio de origen en razón de los numerosos problemas que de ello se derivarian, la Comision de la Unión Europea, ha propuesto la adopción del principio de origen completado por un sistema de compensacion La adopción de dicho sistema paralelamente al principio de origen, es

estudio[460] ya que desde ahora descartamos como posible solución de momento para el Área de Libre Comercio de América del Norte la adopción del principio de origen y por ende del sistema de compensación por las siguientes razones:

1. El grado de integración económica no lo hace necesario.
2. El Área de Comercio de América del Norte, no tiene por objeto la supresión de las fronteras fiscales.
3. La adopción del principio de origen crearía una serie de problemas presupuestarios, de soberanía, jurídicos y de equidad económica.
4. Sólo será posible adoptar el principio de origen y un mecanismo complementario *cuando se avance* en el grado de integración económica en la zona y si los beneficios son mayores que los perjuicios.
5. Para establecer el principio de origen sería necesaria una armonización previa de bases y tasas completas, lo cual, no pretendemos, pues se debe respetar el grado de armonización con el grado de integración para no producir efectos económicos contrarios a lo deseado.

b) Principio de destino

La adopción del principio del país de destino supone "en teoría", (es decir, con las bases completamente armonizadas), que la existencia de diferentes tasas en el IVA no incide en los modelos de competencia entre los diferentes Estados miembros[461].

---

mencionada de forma oficial por primera vez en el Libro Blanco de la Comisión sobre la realización del Mercado Interior (COM 85, 310 final p 42) El objetivo del clearing no es otro que el de asegurar la transferencia del IVA percibido en el país de venta (país exportador) al Estado miembro. Es concretamente tratado en los puntos 6,7,8 de la propuesta de Directriz del Consejo, completando el sistema común del IVA y modificando la Directriz 77 388 CEE- supresión de frontera fiscales- COM (87) 322 final 2 Bruxelas 21-8-1987 y Avis sur la Proposition de directive du Conseil completant le systeme commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modificant le Directiva 77 388 CEE, supression des Frontièrs Fiscales 88 c 237 06 B O.C E., num. c237 de 12-9-1988.

[460] El tratamiento del Clearing House o sistema de compensación ya ha sido analizado en capítulos anteriores.

[461] Véase LEE CATHERINE, PEARSON, MARK, SMITH STEPHEN, "Fiscal Harmonisation: an analysis of the European Commissions's proporsal's, **The institute for Fiscal studies**, núm 28, London, 1988, p 55.

El Informe Neumark[462] señala que la aplicación del principio de destino supone que los bienes y servicios están sujetos a los impuestos en vigor en el país que son definitivamente consumidos, cualquiera que sea aquél en el que se hayan producido.

Ahora bien, la tasa cero que actualmente se aplica a las exportaciones entre los miembros del Área tiene dos consecuencias[463]:

La primera, es que asegura que las mercancías vendidas en un Estado miembro soportan únicamente la tasa del IVA de dicho Estado, y no contienen ningún rastro del IVA de países donde ellas pueden haber sido producidas. Esto significa que el modelo de competencia dentro del Área no se ve afectada por las diferencias en las tasas de IVA de los Estados miembros[464]; los bienes no obtienen ventajas en cuanto a la competencia por una baja tasa eventual de IVA en el país donde ellos fueron producidos.

En segundo lugar, la tasa cero en las exportaciones dentro del área asegura que todos los ingresos por el IVA se obtendrán por el país donde las mercancías son consumidas. De esta forma el funcionamiento del IVA está de acuerdo con el principio de destino.

Sin embargo el principio de destino no es un sistema perfecto. Es necesario que la cadena del crédito fiscal del IVA no se rompa, pues de lo contrario, resulta difícil conocer con exactitud la carga tributaria final que ha soportado un producto, haciéndose necesario calcularla para determinar el importe de la desgravación a la exportación. Puede ocurrir por tanto, que ese cálculo se realice por exceso, convirtiéndose la desgravación fiscal en una subvención encubierta a la exportación.

Ahora bien, puede cuestionarse si es conveniente adoptar el principio de origen entre los Estados miembros y el principio de destino con terceros países y la respuesta es

---

[462] **Neumark Informe**, op. cit. p. 137

[463] Canada y Mexico aplican el tipo 0 a sus exportaciones, y Estados Unidos las exenta.

[464] En este caso estamos suponiendo que Estados Unidos ya ha cumplido con la primera etapa, es decir, la implantación de un IVA federal

no, ya que la adopción del principio de origen implicaría tener tasas uniformes y eliminar los controles fronterizos, situación que no se prevé dentro del Tratado. Al ser necesarios los controles fronterizos dentro del Área, el principio de destino resulta ser el mecanismo más idóneo para realizar una localización eficiente de recursos. Quizás en un futuro si el grado de integración económica avanzara, sí sería factible adoptar el principio de origen complementado con algún mecanismo que permitiera su efectiva aplicación[465].

La experiencia Europea es un fundamento más para no aplicar de momento el principio de origen, pues sigue aplicando en parte el principio de destino, aunque era un régimen transitorio, el principio de destino resulta ser para el Área de Libre Comercio la mejor solución de momento.

En virtud de lo anterior, se podría cuestionar entonces, por qué es importante una armonización parcial de las bases y tasas en América del Norte, si el principio de destino es aplicado. Son varias las razones; en primer lugar, aunque la eficiencia[466] en la producción se puede mantener con el principio de destino, en cambio la eficiencia en el intercambio comercial no[467], un ejemplo que sirve para ilustrar lo anterior en el caso de productores canadienses y estadounidenses que venden un mismo tipo de ropa en México, están sujetos a la misma tasa del 15% que éste último aplica en su IVA, toda vez que se aplica el principio de destino, la ropa en venta dentro de México gozará del mismo trato, independientemente del país de donde provenga, o sea, que ninguna empresa gozará de

---

[465] El principio de origen ha sido planteado como una solución en otras áreas integradas por la razón fundamental de los objetivos perseguidos. En el caso de la Unión Europea el objetivo ha sido el de crear un Mercado Interior y para que ello se logre es necesaria la supresion de las fronteras fiscales, siendo precisamente un medio para lograrlo, la aplicacion del principio de origen. MERCOSUR es otro bloque económico que está siguiendo prácticamente los pasos de la Unión Europea, es decir, está tratando de aplicar los mismos mecanismos de la armonización fiscal que aquella, pero porque los fines de integración son casi similares (crear un Mercado Comun).

El artículo 8° del Tratado de Roma dispone: "La comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un periodo que termina el 31 de diciembre de 1992, de conformidad con las disposiciones del presente articulo , de los articulos 8b, 8c,y 28, del apartado 2 del articulo 57, del articulo 59, del apartado 1 del articulo 70 y de los artículos 84, 99, 100a y 100b y sin perjuicio de los establecido en las demas disposiciones del presente tratado

El Mercado Interior implicará un espacio sin fronteras interiores en la que la Libre Circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, estara garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado".

[466] *Eficiencia en términos* generales. debe entenderse como el logro efectivo de los objetivos económicos propuestos.

[467] Este tema ya lo hemos tratado para el caso canadiense, al inicio de esta tercera parte.

una ventaja competitiva, en su tratamiento fiscal[468]. Más sin embargo, si bien, no hay una distorsión directa en las decisiones de producción de bienes, en cambio sí existe distorsión en el consumo, ya que el impuesto sobre los bienes textiles, como la ropa es más alto en México que en Estados Unidos o Canadá, siendo entonces que es mayor el precio que pagan los consumidores mexicanos que los consumidores estadounidenses donde la ropa está exenta en varios Estados y en otros se grava a tasas mínimas[469] y por el otro lado, Canadá aplica la tasa del 0%[470].

Por lo tanto, la armonización de los impuestos aplicados a las mercancías -en este caso prendas de vestir- tiene el mérito de reducir los costos de esta distorsión.

Otra razón importante para modificar las tasas, de los impuestos entre los Estados miembros es porque el comercio de cruce de fronteras por parte de los consumidores en el Área comercial constituye un problema, como ya se vio en la primera parte.

Otra razón para armonizar es la diferencia entre las bases de los tres países, mientras que algunos bienes o servicios se gravan en un país, en otros se exentan, un ejemplo lo es el de los servicios profesionales que en México se gravan a la tasa del 15%[471] y en Estados Unidos se exenta[472].

En conclusión, el principio de destino es el mecanismo más idóneo de momento, para el Área de Libre Comercio de América del Norte.

---

[468] KEENS MICHAEL, sostiene la misma tesis, y lo hace bajo la perspectiva del Unión Europea planteando un caso similar entre España, Italia y Belgica, vease el autor op. cit.

[469] Seis Estados aplican exenciones a la ropa, Massachusetts, Minnessota, New Jersey, Pennsylvania, Rhode Island y Connecticut.

Aunque cada uno aplica variantes como por ejemplo, Massachusetts, New Jersey y Pennsylvania no exentan la llamada ropa "formal" y los abrigos de pieles. Los restantes Estados gravan en general este sector a tasas normales. Véase O.C D E. Especial estudio del impuesto sobre el consumo, op. cit. pp. 127-128.

[470] Véase VAT, International a Guide to practice and procedures in 21 countries, op. cit.

[471] Mexico, LIVA, art 1

[472] HARVEY PERRY J, op cit p 132.

Al no preverse la eliminación de las fronteras fiscales. Este principio y la armonización parcial de las bases y tasas debe conllevar una eliminación gradual, reduciendo al mínimo posible los controles fronterizos, con el objeto de que exista más celeridad administrativa en las zonas fronterizas de los tres países, pudiendo crear así el efecto de menores costes para las empresas y los consumidores del Área[473].

B) PRINCIPALES OBSTÁCULOS A LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN AMÉRICA DEL NORTE

La eliminación de las distorsiones fiscales a través de la armonización fiscal en América del Norte, no es un paso fácil, pues adoptar medidas como las que se han propuesto conllevan una serie de obstáculos, económicos, presupuestarios, políticos y sociales.

a) El problema de la soberanía fiscal

La soberanía fiscal constituye uno de los elementos más importantes que ayudan a que un Estado actúe económicamente en beneficio de la sociedad. La votación del impuesto es una de las prerrogativas fundamentales de los órganos legislativos nacionales[474].

Por otra parte, la implantación de un impuesto o la desaparición de otro, así como la modificación parcial en sus estructuras tiene unos efectos en el sistema tributario cuyas figuras son normalmente independientes que van más lejos de lo que en un principio pudiera pensarse que fuera lógica consecuencia de la medida adoptada.

---

[473] La Unión Economica del Benelux aplica el principio de destino, desde que entró en vigor *(1960)* hasta la actualidad en sus relaciones comerciales, habiendo reducido prácticamente al mínimo los controles fronterizos y aplicando un sistema de "*report de payment*" para el IVA, al respecto vease, **Bureau du plan Direction Generales Belge en contribution au debat sur le rapprochement des Fiscalités Indirectes Européennes pour 1992: L'experience d'autres Unions Economiques en matiére d'harmonisartion dite "from aboue"**, Bruxelles, 15-mars-1988, pp. 10, 11 y 14.

[474] **Comisión de las Comunidades Europeas**, Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la comunidad, op cit p. 6 y 8

Basta el señalar el desconocimiento que se tiene por parte del contribuyente de la nueva situación y al que se le obliga a modificar sus hábitos para ajustarse a la nueva regulación. Asimismo por el lado de la administración que se encarga de la gestión del impuesto ha de adecuarse o recomponer sus órganos y preparar sus medios humanos.

No se sabe nunca a ciencia cierta cuál puede ser exactamente la reacción de un sector económico, ante la pérdida de una exención o ante la aparición de un impuesto nuevo. Es por ello que se debe prever lo mejor posible las ventajas y desventajas de la adopción de una medida como la armonización fiscal.

b) Los problemas presupuestarios de los Estados

La armonización implica cambio, y el "cambio" en los impuestos puede generar problemas de ingresos o gastos para un Estado. En el caso de Estados Unidos se vieron toda la serie de efectos que produciría el establecimientos de un IVA a nivel federal.

Existe una íntima relación entre los ingresos y los gastos ya que hacen que la aprobación de un presupuesto sea un acto de contenido político esencial por cuanto refleja una opción sobre qué bienes públicos van a ser prestados a la Comunidad y de qué manera van a repartirse los costes de los mismos.

Es decir, las reformas en el sistema tributario afectan a la justicia y equidad que se desea impregne la distribución del coste de los gastos públicos, y por esta vía finalmente, se ve afectada toda la "justicia financiera", instrumento fundamental para conocer la política de redistribución de la riqueza que se desarrolla en un determinado ejercicio económico y que se conecta con profundas valoraciones políticas y sociales[475].

[475] Véase CAYON GALIARDO ANTONIO, FALCON Y TELLA RAMON y DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO op. cit., p. 32.

c) Intereses nacionales y supranacionales

Los factores que pueden favorecer una serie de retrasos, y así nos lo sugiere la experiencia Europea, son los producidos como consecuencia de los objetivos principales de cada una de las etapas del proceso armonizador del IVA, como de las medidas unidas a las mismas, pudiendo reducirlas a un común denominador, el cual es: el eterno conflicto que se puede dar entre los intereses nacionales (ventajas o inconvenientes que dicha medida u objetivo conlleva a nivel interno de cada Estado) e intereses supranacionales (ventajas e inconvenientes para el Área).

d) Desigualdad en la estructura fiscal

Existen una serie de desigualdades en la estructura de los sistemas fiscales del Área lo cual complica más la armonización. Esta desigualdad en la estructura, presión fiscal global y la distribución de los ingresos fiscales entre los diversos impuestos, se deben a factores económicos y sociales.

Existen diversas concepciones de los impuestos tanto en lo particular como en lo general, por ejemplo: existen divergencias sobre el volumen de inversiones que el Estado debe financiar y sobre las prestaciones que debe ofrecer como contrapartida de los impuestos, sobre el grado de redistribución de las rentas y de la fortuna que hay que alcanzar y sobre la forma de utilizar el impuesto como instrumento de política económica[476].

Es importante la diferencia de mentalidad, pues la introducción del IVA en Estados Unidos puede resultar no tolerada por parte de los contribuyentes estadounidenses. Asimismo la complejidad de impuestos dobles en Canadá y en Estados Unidos dificultan mucho más la labor armonizadora, por el grado de autonomía de las provincias y Estados que aplican los impuestos sobre las ventas.

---

[476] Ibidem

e) Problemas políticos

Quizá este problema es el que más influye a la hora de tomar decisiones. La cuestión es saber si los Estados miembros aceptarán renunciar a una parte de su autonomia fiscal en beneficio del Área de Libre Comercio.

Solamente existiendo una verdadera voluntad política por parte de cada uno de los Estados miembros, se podrá avanzar en la armonización parcial dentro del Área.

C) EL FUTURO DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN AMÉRICA DEL NORTE

Un futuro incierto, es el que espera a la armonización fiscal en América del Norte. El avance de este mecanismo dependerá del grado de integración económica que a la práctica se lleve en los siguientes años. Asimismo, dependerá de factores políticos, económicos y sociales.

No esperamos una uniformización de las bases ni en las tasas, ya que ni siquiera se han planteado como opción, pretendiendo respetar siempre el grado de integración económica.

El proceso europeo nos sugiere ser cautos a la hora de valorar el futuro de la armonización fiscal parcial en América del Norte. Más de treinta años ha llevado realizar este proceso de armonización en la Unión Europea, y aún no termina su cumplimiento efectivo, naturalmente los problemas y objetivos han sido distintos, pero siempre servirán como objeto de referencia en todos los procesos de integración económica que se llevan a cabo en el mundo.

Por lo tanto, el futuro, creemos dependerá fundamentalmente de la voluntad política de los Estados y de reconocer que el Tratado de Libre Comercio es un mero acto formal, que reconoce la integración económica, que ya existía desde hace muchos años

entre Estados Unidos y Canadá y entre Estados Unidos y México, el hecho de que los tres Estados de América del Norte se hayan integrado formalmente en un Área de Libre Comercio con algunos tintes de Mercado Común no es fruto de la casualidad o del oportunismo político, sino de una realidad que estaba vigente desde hace aproximadamente cien años.

En efecto, en la medida que se reconozca que no se trata de un Área de Libre Comercio en el sentido estricto del término que la define, se podrán tomar medidas de armonización fiscal que respeten siempre el estrecho paralelismo con la integración de las economías, en beneficio de las empresas que compiten y sobre todo de los consumidores finales.

CAPÍTULO XV
SUMARIO DE LA TERCERA PARTE

La tercera parte del trabajo, contiene básicamente los siguientes puntos desarrollados:

- Una armonización fiscal en América del Norte debería ser parcial, es decir, limitada, respetando el grado de integración económica.

- La armonización fiscal parcial en el Área de Libre Comercio, podría comprender un orden, a través de tres etapas:

  - **PRIMERA ETAPA:** Armonización interna en Canadá (GST federal-RST provincial) y Estados Unidos (RST estatal y municipal). Asimismo dentro de la fase primera, se considera necesario establecer un IVA a nivel Federal en los Estados Unidos, para poder contar así con este tipo de impuesto en los tres países y hacer más "sencillo" el proceso armonizador.

  - **SEGUNDA ETAPA:** Armonización fiscal parcial de las bases imponibles.

  - **TERCERA ETAPA:** Armonización de las tasas, sin pretender la uniformización.

- El tipo cero, debe ser aplicado a las exportaciones.

- El funcionamiento del IVA debe ser de acuerdo al principio de destino.

- Se ha descartado, seguir el proceso previsto por la Unión Europea, es decir el Régimen transitorio en virtud de tratarse de dos áreas económicas con objetivos distintos, es decir, no se pretende la supresión de las fronteras fiscales en el Área de Libre

Comercio, sino únicamente la eliminación de los obstáculos a la circulación de bienes, servicios, capitales e inversión.

- El logro de todos estos objetivos, tropieza con múltiples problemas de tipo fiscal, presupuestario, político y social.