

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL**



**DIFERENCIAS ESTRUCTURALES DE ALGUNOS
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO QUE SE APLICAN
EN EL AREA DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL
NORTE Y SUS EFECTOS DISTORSIONADORES**

TESIS

**EN OPCION A OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL**

PRESENTA

ARTURO OJEDA BECERRA

CIUDAD UNIVERSITARIA

ENERO DEL 2003

**DIFERENCIAS ESTRUCTURALES DE ALGUNOS
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO QUE SE APLICAN
EN EL AREA DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL
NORTE Y SUS EFECTOS DISTORSIONADORES**

TM
K1
FDYC
2003
.05



1020149771



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL



DIFERENCIAS ESTRUCTURALES DE ALGUNOS
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO QUE SE APLICAN
EN EL AREA DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL
NORTE Y SUS EFECTOS DISTORSIONADORES

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS
TESIS

EN OPCION A OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA
ARTURO OJEDA BECERRA

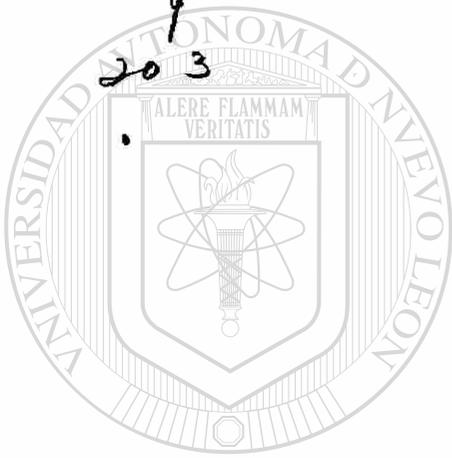
CIUDAD UNIVERSITARIA

ENERO DEL 2003

142

TH
K

2013



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



FONDO
TESIS

Monterrey, N.L., a 16 de diciembre de 2002

LIC. JOSÉ DE JESÚS HERNÁNDEZ GARCÍA
SUBDIRECTOR ADJUNTO DE POSTGRADO
P R E S E N T E . -

Por medio de la presente someto a su consideración la tesis que presenta el alumno **ARTURO OJEDA BECERRA**, con número de matrícula 0482004, en donde se desarrolla el tema titulado "*Diferencias estructurales de algunos impuestos sobre el consumo que se aplican en el Área de Libre Comercio de América del Norte y sus efectos distorsionadores*".

He procedido a revisar el trabajo de investigación en su contenido, forma y fondo, y una vez realizadas las correcciones y adecuaciones pertinentes, estimo que reúne los requisitos exigidos por la Universidad, por lo que no existe inconveniente para otorgar en mi carácter de asesora de tesis el *voto aprobatorio* de la misma.

Sin otro particular, el presente voto se otorga a efecto de continuar con el trámite correspondiente.

Atentamente,

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

LIC. MDF. MYRNA ELIA GARCÍA BARRERA

DEDICATORIA

A mi esposa *Pili*, por tu amor, apoyo y comprensión.

A mi hija *Rocio*, por lo que me inspiras a luchar en la vida y por tus futuros hermanos.

A mis *Padres y hermanos*, por su apoyo de siempre.

A mi *Asesora* de Tesis, por su valioso tiempo.

A *Dios*, quien está al principio y final de mi vida.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



INTRODUCCIÓN

I. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Señalar las razones por las cuales se ha elegido el tema lo consideramos necesario, para que el lector entienda la importancia en la decisión para elaborar este trabajo.

La presente Tesis es la *continuación y actualización* de un trabajo de investigación que el suscrito realizó durante los estudios de Postgrado (Doctorado) en la Universidad Complutense de Madrid, España. Es el fruto de tres años de investigación, bajo el rubro de las Áreas del Derecho Fiscal Internacional y Derecho Internacional Público.

En la coyuntura de esas y otras ramas del Derecho, así como de la ciencia económica, la celebración de un Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá, hizo planteamos una serie de repercusiones que genera una integración económica, entre una de ellas la fiscal. Del análisis minucioso del Tratado, encontramos para sorpresa nuestra, la ausencia de una regulación respecto de los impuestos sobre el consumo.

Ante ello, nos planteamos dos posibles respuestas. En primer lugar, quizás el grado de integración económica pretendida por los miembros y los objetivos perseguidos no hacían necesario establecer un capítulo o artículos dedicados a los impuestos sobre el consumo. En segundo lugar, probablemente no existían problemas o distorsiones fiscales entre los países miembros del Tratado, en cuanto a los actos de enajenación de bienes, prestación de servicios, importación y exportación de éstos, respecto de algunos impuestos sobre el consumo que actualmente se aplican en el Área de Libre Comercio.

Nos dimos a la tarea de buscar fundamentos a éstas respuestas hipotéticas y encontramos en primer término, que el grado de integración económica y los objetivos perseguidos por los países miembros van más allá de lo que tradicionalmente se entiende

por un Área de Libre Comercio, pues se contempla el tratamiento e intercambio de bienes y servicios en general, servicios financieros, propiedad intelectual, inversión, aspectos laborales y ambientales, entre otros.

En segundo término, después de pensar que probablemente no existían problemas o distorsiones fiscales en el Área, observamos que la respuesta era prácticamente lo contrario, es decir, encontramos que existen estructuras diferentes en algunos impuestos sobre el consumo que se aplican en el Área de Libre Comercio por cada uno de los países miembros, hay diferencias en los sujetos, objetos, bases impositivas, tasas, momento de pago, impuestos dobles con sistemas no unificados en Canadá y Estados Unidos, es decir, Impuestos sobre las Ventas al por Menor, Estatales y municipales en Estados Unidos y un Impuesto sobre Bienes y Servicios a nivel nacional en Canadá así como un impuesto sobre las Ventas al por Menor en las Provincias Canadienses y un sistema "unificado" a nivel federal en México a través del Impuesto al Valor Agregado, generando lo anterior una serie de problemas, entre ellos, distorsiones fiscales, diferente asignación de recursos, un comercio de cruce de fronteras por parte de consumidores entre los tres países debido en algunos casos a la existencia de diferencias en las tasas de los impuestos sobre el consumo que los países aplican, y una serie de obstáculos prácticos en la circulación de bienes y servicios debido a las diferencias estructurales existentes.

En resumen, podemos decir que la realización de este trabajo, no es el fruto de una decisión apresurada, sino el resultado de un modesto estudio que durante tres años ha venido realizando el suscrito, así como de un cúmulo de hechos y circunstancias personales y toda una serie de intereses de tipo científico y pragmático, al ser conscientes de la actualidad del tema y la repercusión que las conclusiones del mismo pueden suponer en un futuro no muy lejano, para otros estudios superiores sobre el tema.

II. HIPÓTESIS

Nuestro trabajo trata de probar (i) que existen diferencias estructurales en algunos de los impuestos sobre el consumo que se aplican en el Área de los países miembros del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, como el Impuesto al Valor Agregado en México, el Impuesto sobre las Ventas al por Menor (Retail Sales Tax) en Estados Unidos y

Canadá, al igual que el Impuesto sobre Bienes y Servicios, (Goods and Services Tax) este último también de Canadá, específicamente en los sujetos, objetos, bases, tasas y momentos de pago en la fase de producción de un bien o servicio, importación o exportación, (ii) generando lo anterior distorsiones fiscales dentro del proceso de integración; actuando por ende, como elementos distorsionadores de la circulación de bienes y servicios, impidiendo el cumplimiento efectivo de los objetivos del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

III. ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA

De acuerdo con los objetivos perseguidos en este trabajo, consideramos que la estructura que más se adapta a los mismos y que nos permite a su vez, una progresiva y firme comprensión del tema de estudio y de la problemática concreta que le rodea, es aquella que responde al esquema que vamos a recoger a continuación y que pasaremos a desarrollar con más detalle en las próximas páginas.

Introducción

I. Parte: Diferencias estructurales de algunos impuestos sobre el consumo aplicados en el Área de Libre comercio de América del Norte.

II. Parte: Un Área de Libre Comercio, Distorsiones Fiscales y la Armonización Fiscal.

III. Parte: Etapas necesarias para un proceso de armonización de algunos impuestos sobre el consumo en América del Norte.

Conclusiones.

Una vez expuesto el esquema general que va a guiar nuestro trabajo, vamos a proceder a estudiar brevemente las razones que han determinado la adopción de éste esquema en relación con los objetivos iniciales del mismo, y a detenernos algo más sobre las intenciones particulares de cada una de las partes en las que se dividirá el trabajo.

A) PRIMERA PARTE

La primera parte comprende un estudio analítico a través de un primer capítulo descriptivo sobre las características de los impuestos aplicados en el Área, en donde se expone lo referente a los sujetos, los hechos imponibles, las bases, tasas y regímenes especiales. En el segundo y tercer capítulo de la primera parte, realizaremos un análisis específico de las diferencias estructurales de los impuestos, analizando las mismas en cuanto a sus elementos básicos (sujeto, objeto, base y tasa), forma de cálculo, administración y recaudación, las fases en que operan, es decir, determinando si son impuestos unifásicos o multifásicos, el tratamiento que las leyes correspondientes dan a las importaciones y exportaciones. En forma específica realizaremos un análisis de cuál es el tratamiento fiscal de los principales sectores pactados en el Tratado de Libre Comercio.

B) SEGUNDA PARTE

En la segunda parte, pretendemos determinar cuáles son los efectos que todas estas diferencias provocan en la práctica y si los problemas fiscales son meras desproporciones, disparidades o verdaderas distorsiones fiscales, con el objeto de buscar una solución proporcional en su caso. Dado que no es nuestra intención quedarnos en el mero plano enunciativo del problema, pretendemos aportar una serie de posibles soluciones a las distorsiones fiscales como por ej; la armonización fiscal, mecanismos de compensación y otros. Optaremos finalmente por la armonización fiscal como una de las soluciones a largo plazo, tendiente a resolver las distorsiones existentes. Serán varios los fundamentos que servirán para adoptar esta postura, como los incisos e) y f) del artículo 102 del Tratado, los objetivos perseguidos por los países miembros, el grado de integración económica que realmente pretenden los miembros, las relaciones económicas y comerciales existentes, las tendencias existentes en otros procesos de integración económica en el mundo, mismos que serán cada uno detallado en el estudio.

C) TERCERA PARTE

La tercera parte de nuestro trabajo, tiene por objeto desarrollar una serie de medidas posibles a adoptar para el futuro inmediato entre los países miembros de la zona, respetando siempre el grado de integración económica y los objetivos perseguidos. Son tres etapas las que a nuestro parecer puede tener el proceso armonizador en el Área de América del Norte. Como *Primera Etapa*; propondremos la armonización fiscal interna de los impuestos dobles existentes en Canadá y Estados Unidos. *La Segunda*: consiste en

una armonización parcial de las bases, señalando cuáles son los elementos que debe comprender. Como *Tercera Etapa*: propondremos la armonización de las tasas, analizando los problemas que conlleva realizar todos éstos objetivos dentro del orden presupuestario, fiscal, político y social de los países del Área.

D) CONCLUSIONES

Terminaremos como es preceptivo en todo trabajo, con un apartado final, en el que bajo el título de conclusiones, recogeremos de forma sintética las principales proposiciones económicas derivadas del mismo, y más concretamente el análisis de los principales resultados estudiados, resumiendo así los mejores frutos de cada parte y, por lo tanto, de este trabajo en su conjunto.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



PARTE PRIMERA

**DIFERENCIAS ESTRUCTURALES DE
ALGUNOS IMPUESTOS SOBRE EL
CONSUMO APLICADOS EN EL ÁREA
DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA**

DEL NORTE

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

INTRODUCCIÓN

En esta primera parte se pretende demostrar que existen diferencias estructurales en algunos de los impuestos sobre el consumo que se aplican en el área de libre comercio de América del Norte, las cuales generan distorsiones fiscales al otorgar un trato fiscal diferente a dos supuestos iguales en los tres países.

Tales diferencias se comprobarán mediante el análisis de cada uno de los impuestos objeto de nuestro trabajo, mediante el conocimiento de los elementos esenciales de los impuestos como su ámbito de aplicación territorial, sujetos, objeto, base, tasas y regímenes especiales. Se describirán además otro tipo de diferencias como el método de administración, evasión, tratamiento de los bienes de producción y servicios, entre otros.

Por último, se realizará un análisis fiscal de los principales sectores pactados en el Tratado de Libre Comercio, con el objeto de demostrar bajo efectos prácticos las diferencias en las bases y tasas de los impuestos fundamentalmente, así como los efectos que ello produce.

CAPÍTULO I

ALGUNOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO APLICADOS EN EL ÁREA DE AMÉRICA DEL NORTE

SUMARIO LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO APLICADOS EN EL AREA DE AMÉRICA DEL NORTE -A) Objetivos del Area de Libre Comercio de América del Norte -B) Situación Fiscal en el TLC.-C) Analisis general y descriptivo del IVA, GST y RST.-D) Previa descripción teórica del IVA -E) Impuesto al Valor Agregado de México.-F) Previa descripción teórica del Retail Sales Tax - G) Retail Sales Tax Estatal de Estados Unidos -H) Local Sales Tax de Estados Unidos -I) Goods and Services Tax de Canadá.-J) Retail Sales Tax de Canada.

A) OBJETIVOS DEL ÁREA DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

El 1 de enero de 1994 entró en vigor el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC)¹, celebrado entre México, Estados Unidos y Canadá, constituyendo la zona de libre comercio más grande del mundo, al habitar en ella alrededor de 406 millones de habitantes con un producto interno bruto de más de 11 billones de dólares en conjunto².

Los Estados miembros han establecido la zona de libre comercio de conformidad con lo dispuesto por el artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio³, persiguiendo una serie de objetivos establecidos en el artículo 102 del Tratado⁴, entre los cuales están:

¹ Las siglas en inglés del Tratado de Libre Comercio de América del Norte son NAFTA (North American Free-Trade Agreement).

² SECOFI, 'ABC del TLC, El Tratado de Libre Comercio', 1992, p. 2.

³ Al efecto, el artículo 101 del TLC dispone: "Establecimiento de la zona de libre comercio. Las partes de este Tratado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, establecen una zona de libre comercio."

El artículo XXIV del GATT (ahora OMC), define a la zona de libre comercio como: "Un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales los derechos de aduana y otras regulaciones comerciales restrictivas son

OBJETIVOS DEL TRATADO

- a) **Eliminar obstáculos al comercio y facilitar la circulación transfronteriza de bienes y de servicios entre los territorios de las Partes;**
- b) **Promover condiciones de competencia** leal en la zona de libre comercio;
- c) Aumentar sustancialmente las oportunidades de inversión en los territorios de las Partes;
- d) Proteger y hacer valer, de manera adecuada y efectiva, los derechos de propiedad intelectual en territorio de cada una de las Partes;

OBJETIVOS INSTRUMENTALES

- e) Crear procedimientos eficaces para la aplicación y cumplimiento del Tratado, para su administración conjunta y para la solución de controversias; y
- f) Establecer lineamientos para la ulterior cooperación trilateral, regional y multilateral encaminada a ampliar y mejorar los beneficios del Tratado.

El señalamiento de los anteriores objetivos, nos hace cuestionar los requisitos o condiciones para que éstos sean cumplidos, y entre ellos encontramos a los impuestos sobre el consumo, los cuales es factible interrogarnos si influyen o no como elementos distorsionadores de la circulación de mercancías y negativamente en la asignación de recursos, impidiendo el funcionamiento del área de libre comercio en condiciones de optimalidad, por la existencia de impuestos sobre el consumo con una estructura, sujetos, objetos, bases y tasas diferentes en los países miembros.

eliminados en lo sustancial de todo comercio entre los territorios constitutivos sobre productos provenientes de esos territorios".

⁴ Véase Capítulo I, Primera Parte, "Objetivos" Tratado de Libre Comercio.

B) SITUACIÓN FISCAL EN EL TLC

El Tratado de Libre Comercio no contiene ningún capítulo, artículo, anexo o apartado destinado al tratamiento de los impuestos sobre el consumo⁵ que se encuentran en vigor en cada uno de los Estados miembros⁶.

En efecto, solamente el artículo 2103 del Tratado dispone que ningún artículo del TLC se aplicará a medidas tributarias, señalando que cualquier derecho u obligación relacionado con el sector fiscal se regirá por las normas previstas en los Convenios Tributarios que actualmente existen entre los países miembros del Área comercial, los cuales no forman parte del texto del Tratado⁷.

El artículo 2103 del Tratado de Libre Comercio en efecto establece:

- 1. Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición de este Tratado se aplicará a medidas tributarias.*
- 2. Nada de lo dispuesto en el presente Tratado afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las Partes que se deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre las disposiciones de este Tratado y cualquiera de estos convenios, prevalecerán las disposiciones del convenio, en la medida de la incompatibilidad.*

Los convenios tributarios a que se refiere la segunda parte del artículo 2103 del Tratado son los celebrados entre México y Estados Unidos en noviembre de 1989, el de Canadá y México que entró en vigor en enero de 1993 y el celebrado entre Estados Unidos y Canadá. Dichos acuerdos han sido celebrados fuera del marco de las

⁵ Tampoco existe un tratamiento fiscal en el Tratado de la imposición directa.

⁶ En 1988 Estados Unidos y Canadá celebraron un Tratado de Libre Comercio (sus siglas en inglés FTA) que entro en vigor en enero de 1989. En dicho Tratado tampoco existe un tratamiento fiscal de los impuestos indirectos aplicados por los dos países. Véase al respecto To implement the United States-Canada Free-Trade Agreement, en Public Law, 100-449, sept 28, 1988, pp. 1851-1898.

⁷ C.I.A.T., *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993 pp 247-272 BETTINGER BARRIOS, HERBERT, "Tratados Internacionales en materia fiscal caso Mexico", IDC, Comercio Exterior, 1993, pp 365-367 Neumark Informe, Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, Madrid, Documentación Económica N° 53, 1965, pp 125-126

negociaciones del texto del TLC, no formando parte del mismo.

Específicamente se trata de Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y Doble Tributación (A.I.T.T.) cuyo objeto es el intercambio de información impositiva entre los respectivos países, para facilitar el conocimiento en la determinación y recaudación de los impuestos, con el fin de prevenir dentro de sus jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria, así como desarrollar fuentes de información en materia fiscal.

Si bien, los convenios tributarios existentes entre los Estados miembros fomentan un acercamiento en las legislaciones de éstos, sin embargo, no eliminan las diferencias impositivas. La causa de doble imposición, reside en la aplicación de dos o varias legislaciones fiscales, de estructuras diferentes o análogas, a un mismo objeto y a un mismo sujeto (doble imposición directa) o a un mismo objeto solamente (doble imposición indirecta).

La omisión de un tratamiento fiscal en el Tratado de los impuestos sobre el consumo en la zona y la remisión a los convenios tributarios celebrados entre los Estados miembros, puede interpretarse como la inexistencia de problemas fiscales en materia de imposición indirecta en el Área, sin embargo la determinación efectiva de los posibles efectos citados, sólo puede ser comprobada a través del conocimiento de algunos de los impuestos sobre el consumo que cada uno de los países miembros aplica, por lo que procederemos a su estudio.

C) ANÁLISIS GENERAL Y DESCRIPTIVO DEL IVA, GST y RST

El Área de América del Norte cuenta con algunos de los siguientes impuestos indirectos sobre el consumo: México tiene un Impuesto al Valor Agregado⁸ (IVA) a

⁸ El término "Valor Agregado", es equivalente al "Valor Añadido" que en la Unión Europea se utiliza.

nivel Federal. Canadá tiene un Impuestos sobre Bienes y Servicios a nivel Federal estilo IVA Europeo (Goods and Services Tax-GST); asimismo tiene un Impuesto sobre las Ventas al por Menor a nivel provincial (Retail Sales Tax-RST). Estados Unidos también cuenta con un Impuesto sobre las Ventas al por Menor a nivel Estatal y Local (Retail Sales Tax-RST).

D) PREVIA DESCRIPCIÓN TEÓRICA DEL IVA

Es conveniente antes de proceder a realizar el análisis comparativo de los impuestos sobre el consumo aplicados en el Area de América del Norte, hacer una breve reseña descriptiva y sistemática, de una serie de términos y conceptos del IVA que serán utilizados a lo largo de éste trabajo, por lo que en una forma genérica aplicable ya sea a México o a Canadá procederemos a describir los aspectos que comprende el IVA.

a) Definición del IVA

El IVA es un impuesto general de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo y se exige con ocasión de las enajenaciones y prestaciones de servicios, uso o goce de bienes, que tengan lugar en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, así como en las importaciones de bienes o servicios.

El impuesto grava el valor añadido en cada fase. Los pagos sucesivos por este concepto representan una carga fiscal idéntica al impuesto satisfecho por el consumidor final y su valor se obtiene deduciendo en cada fase, del impuesto que grava las operaciones del sujeto, el impuesto que grava sus adquisiciones.

El impuesto sobre el Valor Añadido se aplica sobre el consumo y grava todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes, aunque únicamente el valor incorporado en cada una de ellas.

b) Formas de calcular el Valor Agregado

Existen dos grandes sistemas:

1. Como diferencia entre las ventas y las compras a las que posteriormente se aplicará la tasa para dar la cuota.
2. Como resultado de deducir del impuesto que recae sobre las ventas, el impuesto que recae sobre las compras.

La suma de los pagos sucesivos por este Impuesto representa una carga fiscal idéntica a la que se aplica sobre el consumidor final, y el importe de cada pago se obtiene deduciendo (sistema europeo) o acreditando el IVA que grava sus operaciones, el IVA soportado en sus adquisiciones.

c) El IVA un Impuesto General

Es un impuesto general porque a través del mismo se gravan la mayoría de las enajenaciones y prestaciones de servicios que tengan lugar en el territorio de aplicación del impuesto.

También se gravan las importaciones.

El concepto de *generalidad* se puede interpretar en un doble sentido:

1. Porque grava todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios.
2. Porque afecta a todos los sectores económicos:
 - Producción.
 - Comercio.
 - Servicios.

Se refiere a todas las actividades incluso las extractivas, agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras.

d) Operaciones Gravadas por el IVA

El término Operaciones Gravadas es equivalente a Hecho Imponible.

1. Operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

Tipicas y habituales.

- Ventas de fabricantes.
- Ventas de comerciantes mayoristas.
- Ventas de comerciantes minoristas.
- Operaciones inmobiliarias.
- Prestaciones de servicios.
- Ejecución de obras.
- Autoconsumo de bienes y servicios.

Ocasionales

- Enajenación de activos empresariales.
- Operaciones realizadas con independencia de la condición empresarial o profesional de quien las efectuó:
- Importaciones de toda clase de bienes.
- Primera transmisión de edificaciones.

e) Definición de importaciones

Se entenderá por importación, la entrada de bienes en territorio nacional, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador (aunque no sea empresario o profesional).

f) Personas que pagan el IVA

Desde el punto de vista económico el impuesto lo paga el consumidor final. En la mecánica de funcionamiento del impuesto, ordinariamente uno lo paga y otro lo soporta.

Así el impuesto lo paga el sujeto pasivo, esto es: quienes realicen las enajenaciones de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

g) Persona que soporta el IVA

El impuesto lo soporta aquel para quien se realice la operación gravada.

h) Forma en que se traslada la carga del IVA

Se traslada, repercutiéndola. La repercusión es una obligación impuesta por Ley:

- Para el sujeto pasivo, que deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto.
- Para quien lo soporta, que estará obligado a aceptarlo.

i) Base imponible del IVA

Regla general: el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. Se incluyen los gastos accesorios y se deducen otras partidas, como descuentos, con objeto de establecer la auténtica contraprestación.

No se incluirá, en ningún caso, el importe del propio IVA.

Reglas especiales

- Cuando exista vinculación entre las partes, la contraprestación que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado.
- Autoconsumo de bienes: el precio de compra de los bienes, o en su defecto el coste de aquéllos.
- Autoconsumo de servicios: el importe de los gastos efectuados para realizar la prestación de los mismos.
- Importaciones: el valor en aduana, más:
- Derechos de importación y otros gravámenes a la importación con la excepción del propio IVA.
- Gastos accesorios y complementarios hasta el lugar de destino.

j) Forma de determinar la Base Imponible

Procedimiento general: Estimación directa.

Estimación indiciaria: Cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación o incumplan sus obligaciones contables.

k) Regímenes Especiales

El IVA es un impuesto único, pero se refiere a supuestos muy variados y regula realidades económicas muy diversas. Ello hace conveniente incorporar criterios de flexibilidad que, sin distorsionar el sistema económico, facilitan el cumplimiento del impuesto. Así se aplican algunas de las veces, regímenes especiales a la agricultura, ganadería, y pesca.

l) Funcionamiento de las Deducciones o Acreditamiento

La suma de los pagos sucesivos, efectuada por este impuesto representa una carga fiscal idéntica a la que recae sobre el consumidor final. Ello se hace posible mediante el juego de las deducciones o acreditamiento.

m) Forma de liquidación del Impuesto

Regla general. Se autoliquidará por el sujeto pasivo y el importe del impuesto resultante se ingresará por el mismo, previa o simultáneamente con la presentación o envío de la declaración-liquidación.

n) Métodos de cálculo del IVA

1. El método de Facturación

Este método se usa en prácticamente todos los países que han establecido el IVA. Tal como su nombre lo indica, se basa en las facturas comerciales para calcular el impuesto. El Sujeto Pasivo calcula en primer lugar el IVA total que ha cargado a sus clientes, totalizando cada importe del impuesto en cada factura de venta.

Este importe debe aparecer separadamente en cada factura o comprobante fiscal. El sujeto pasivo calcula entonces el IVA satisfecho, totalizando los impuestos pagados en cada factura de compra. La diferencia entre el impuesto cobrado y el pagado, representa su obligación neta frente al Gobierno.

Este método es popular porque permite una simple verificación, reduciendo de este modo el fraude potencial. Además, este sistema tiene la ventaja de que el sujeto pasivo llevará un archivo de las facturas de compras para soportar el crédito de impuesto correspondiente. Estos registros simplifican la comprobación cruzada de las declaraciones de su proveedor, dificultando la posibilidad de que el proveedor dé una cifra menor de IVA cobrado en la venta.

2. El Método de Adición

Este método requiere que el sujeto pasivo sume todos los elementos del valor añadido: mano de obra, materiales, gastos generales y beneficios. Pueden realizarse ajustes por inversiones de capital. El impuesto se aplica entonces sobre lo que representa, en efecto, un estadio de pérdidas y ganancias modificado. Los partidarios de

este método arguyen que requiere el mínimo de modificaciones del tipo de cuentas de pérdidas y ganancias que ya vienen manteniendo los sujetos pasivos.

3. El Método de Sustracción

Este método requiere que el sujeto pasivo haga la sustracción del total de ventas o ingresos netos el total de sus compras de otras empresas, siendo aplicado el impuesto sobre la diferencia. Este método difiere del de facturación en que en éste se calcula el impuesto separadamente en cada venta, mientras que en el método de sustracción se calcula el impuesto sobre la diferencia entre las ventas y compras agregadas durante un período completo o determinado. Cualquiera que sea el método utilizado, el IVA es responsabilidad del vendedor, ya que es éste el responsable de cobrar el impuesto.

ñ) Tasas de IVA

1. Tipo Consumo

El tipo consumo de IVA, permite que la empresa recupere el importe íntegro de IVA satisfecho en bienes de equipo en el momento de la inversión. En este tipo de IVA, la deuda tributaria para el período, se calcula deduciendo todo el IVA pagado en las compras, incluyendo el IVA sobre desembolsos de capital, del IVA adeudado por las ventas del período⁹.

2. Tipo Renta Nacional

Este tipo de IVA, exige que el impuesto pagado en la adquisición de bienes de equipo se amortice a lo largo de un cierto número de años, de manera análoga al proceso de depreciación. Este tipo de IVA recibe su nombre del hecho de que la base del impuesto se aproxima a la renta nacional neta¹⁰.

⁹ De los tres tipos de IVA, el tipo consumo es el más favorable al proceso acumulativo de capital, siendo el tipo usado por la mayoría de los países que aplican el IVA, en nuestro caso, México y Canadá

¹⁰ Este tipo de IVA es menos favorable para la formación de capital que el tipo consumo, y tiene la enorme desventaja de exigir una contabilidad minuciosa. Este método es aplicado actualmente en Argentina.

3. Tipo Producto Nacional Bruto

El tercer tipo de IVA, se denomina de este modo porque la base impositiva se aproxima al PNB en el sector privado. Este tipo de IVA no permite ninguna recuperación del impuesto satisfecho en la inversión de capital¹¹.

Expuesto lo anterior, son varios los elementos que utilizaremos para analizar cada uno de los impuestos, siendo básicamente los elementos esenciales siguientes:

- A) *Ambito territorial de aplicación del impuesto;*
- B) *Sujetos;*
- C) *Objeto del impuesto o Hecho imponible;*
- D) *Base;*
- E) *Tasas; y*
- F) *Regímenes especiales.*

E) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE MÉXICO

Conforme a la clasificación que ha sido previamente descrita, el Impuesto sobre el Valor Agregado que se aplica en México¹² es el de tipo consumo, cuyo método de cálculo es el de factura.

¹¹ Véase, DUE F. JOHN, *Impuestos Indirectos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1970. SHOUP S. CARL., *Public Finance*, Edited by Harry Johnson, 1980. BASTANTE JIMENEZ, VICENTE, *Guía Práctica del IVA*, Madrid, Tecnos, 2ª edición, 1986, pp. 48-60.

¹² El establecimiento del IVA en 1980 en México generó la abrogación de múltiples leyes y decretos, entre ellas la del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y otras que contemplaban impuestos especiales, las cuales describimos a continuación:

- 1.- Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- 2.- Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes (50 centavos el litro).
- 3 - Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices (10% sobre el precio del bien).
- 4 - Ley del Impuesto sobre despepite de algodón en rama.
- 5.- Ley del impuesto sobre automóviles y camiones ensamblados
- 6 - Decreto por el cual se fija el impuesto que causaran el besanzol, toluol, xilol y naftas de alquitran de hulla, destinados al consumo interior del país.
- 7 - Ley del impuesto a la producción de cemento (5%).
- 8 - Ley del impuesto sobre cenillos y fosforos (7%).

a) **Ámbito Territorial de aplicación**

El IVA es un impuesto de alcance general, que está presente en todas las etapas de la actividad económica y de la intermediación; se extiende y aplica al universo de consumidores en **todo el territorio de México**¹³. Es un gravamen de carácter federal.

b) **Sujetos Pasivos**

La ley del IVA considera como sujetos pasivos, las personas físicas y morales, que en el territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes: La enajenación de bienes; la prestación de servicios independientes; el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y; la importación de bienes o servicios.

c) **Hecho Imponible**

Son hechos imponibles, según la ley del IVA de México¹⁴:

- * La enajenación de bienes;
- * La prestación de servicios independientes;
- * El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes;

9 - Ley del impuesto sobre compraventa de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras (7% el adquirente).

10.- Ley del impuesto sobre llantas y cámaras de hule (5%)

11.- Ley del impuesto a las empresas que explotan estaciones de radio o televisión.

12 - Ley del impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo.

13 - Ley de compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal.

14.- Ley federal del impuesto sobre portes y pasajes (2.5%).

15.- Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.

16.- Decreto que establece un impuesto sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz.

17 - Ley del impuesto sobre la explotación forestal.

La introducción del Impuesto al Valor Agregado en México conllevó varios problemas, uno de los más importantes fue el aumento de la inflación que en 1979 era de un 16.2 por ciento y en 1980 (año que entro en vigor) era de un 26.3 por ciento. Como contrapartida hubo un aumento de los ingresos que en 1979 eran de 11.2 por ciento a nivel federal, pasando a un 20 por ciento en 1986. Véase WHALLEY JOHN Y FRETZ DEBORAH, en "The Economic of the Goods and Services", *Canadian Tax Paper*, n° 88, 1990, pp 144-145 y DIAZ GIL, F., "Tax Reform Issues in Mexico", *Canadian Tax Paper*, n° 88, 1990, pp 144-145.

¹³ Al efecto, conforme a lo dispuesto por el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación, se entiende por México país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de México, integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial (art. 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

¹⁴ México, Ley IVA, artículo 1, fracciones I, II, III, y IV.

- * La importación de bienes o servicios.

1.- Definición de enajenación de un bien

En México se entiende por enajenación de un bien, según lo dispone el artículo 8 de la Ley del IVA, lo señalado por el Código Fiscal de la Federación, así como el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. Siendo confusa esta definición es necesario proceder a describir lo que el Código referido prevé como enajenación:

- ◆ Toda transmisión de la propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión.
- ◆ Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- ◆ La aportación a una sociedad o asociación.
- ◆ La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- ◆ La que se realiza a través del fideicomiso con las siguientes variantes:
 - ◆ En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
 - ◆ En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho de readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.
 - ◆ La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso en algunos casos:
 - ❖ En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero.
 - ❖ En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el que los bienes se transmitan a su favor.
 - ❖ La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen.
 - ❖ La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato.

2.- Definición de prestación de servicios

Se considera prestación de servicios, para los efectos de la ley del IVA, la prestación de obligaciones de hacer, que realicen una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre y clasificación que a dicho acto le den otras leyes¹⁵

¹⁵ México, art. 14, Ley del IVA.

Entre la serie de actos específicos que la ley enumera están el transporte de personas de bienes, el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento, el mandato, la comisión, la mediación, la correduría la consignación y la distribución, la asistencia técnica. Al igual que todas las obligaciones de dar, de no hacer o de permitir, asumida por otra persona en beneficio de otra.

3.- Definición del uso o goce temporal de bienes

Se entiende por uso o goce temporal de bienes; el arrendamiento, el usufructo, y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación, recibiendo el mismo trato el servicio de tiempo compartido¹⁶.

4.- Definición de importación de bienes o servicios

Se considera importación de bienes o de servicios entre otros, la introducción al país de bienes. Asimismo, la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él. Así como el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; y el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles, cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero¹⁷.

d) Base imponible

1.- Enajenación de bienes, integración de la Base gravable

Para calcular el impuesto, tratándose de enajenación de bienes, se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se cargen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta del precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

¹⁶ Art. 19, Ley del IVA

¹⁷ Al respecto, vease artículo 24 de la Ley del IVA,

Cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad, el impuesto se pagará hasta que pueda ser determinado; si únicamente parte del precio es determinable con posterioridad, sólo el impuesto correspondiente a dicha parte se diferirá. Los intereses moratorios y penas convencionales, darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen¹⁸.

2.- Prestación de servicios, integración de la base gravable

Para calcular el impuesto, tratándose de prestación de servicios, se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se cargen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efectos de cálculo del impuesto¹⁹.

3.- Uso o goce temporal de bienes, integración de la base gravable

Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

4.- Importación de bienes o servicios, integración de la base gravable

¹⁸ Véase art. 12, Ley del IVA.

¹⁹ En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor, los intereses y toda contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

Tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación²⁰.

e) Tasas

En México las tasas aplicables son las del 0, 10 y 15%.²¹

La tasa del 10%, se aplica en las zonas fronterizas norte y sur de México, y las razones de esta son de tipo económico, toda vez que se pretenden homologar a los vecinos del norte, con el objeto de tener una mayor competitividad en dichas zonas. Existen sin embargo una serie de requisitos para poder acceder a estos beneficios, como es el que los actos y actividades se realicen por residentes en la región fronteriza y siempre que la entrega material de los bienes o prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza. Las importaciones que se realizan en la misma región reciben el trato de la misma tasa y con las mismas condiciones.

La excepción a la tasa es la enajenación de inmuebles. La región fronteriza se considera además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país²².

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

f) Regímenes Especiales

En todos los países que aplican un IVA, se contempla en sus respectivas leyes un régimen al que consideran especial, en virtud de que este impuesto tiene la característica de ser regresivo. México no es la excepción ya que establece en su artículo 2-C, un tratamiento "especial", a las personas físicas con actividad empresarial que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general no están obligados al pago del

²⁰ Al respecto, véase la Ley del Impuesto General de Importación.

²¹ México, Ley IVA, artículo 1, art. 2 y 2-A, y 29.

²² Comprende todo el territorio de los Estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora.

impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'456,992.00 (actualizable) por dichas actividades.

Entre las personas que gozan de este beneficio están las que realizan actividades agrícolas, silvícolas, o pesqueras, siempre y cuando no rebasen el monto referido.

F) PREVIA DESCRIPCIÓN TEÓRICA DEL RETAIL SALES TAX

Antes de proceder a analizar los elementos del Retail Sales Tax- RST (Impuesto sobre las Ventas al por menor) de los Estados Unidos, es conveniente señalar la definición y características que comprende este impuesto, con el objeto de poder señalar posteriormente los elementos que se aporten en este trabajo.

a) Ventas al por menor

Como su propio nombre lo indica el Impuesto sobre las Ventas al por Menor está diseñado para que recaiga sobre las transacciones al por menor; es decir, *las ventas al comprador final*. Este comprador puede ser un consumidor individual (persona física) o una empresa dedicada a la actividad comercial (persona moral) que compre para su uso propio y no para revender el bien o un minorista pequeño que no esté obligado a registrarse. Técnicamente, el impuesto recae sobre las ventas al por menor (no sobre las ventas hechas por los propios minoristas en el sentido corriente del término), sean éstas hechas por un minorista, un mayorista o un fabricante. El determinante predominante del estatus fiscal es *la finalidad de la compra*, no la naturaleza del vendedor. En la mayoría de las jurisdicciones en donde se aplica este impuesto no recae sobre las ventas ocasionales entre individuos, sino sólo sobre las ventas hechas por personas dedicadas habitualmente a la enajenación o venta de bienes.

b) Registros

Como en otros impuestos de fase única, la base del control es el registro de los vendedores. Todas las empresas, incluyendo los establecimientos de fabricantes y mayoristas, que realicen ventas al por menor están obligados a registrarse²³. De hecho, en la mayoría de las jurisdicciones se obliga a que se registren todos los establecimientos de fabricación y de venta al por mayor, realicen ventas al por menor o no, con objeto de facilitar la exclusión de sus ventas del impuesto.

c) Unifásico

En virtud de que opera sólo sobre las ventas es de carácter unifásico, ya que sólo se genera en la última etapa, no se aplica en cada etapa del proceso de producción de un bien al que se va a agregando valor como el caso del IVA, que es plurifásico.

El impuesto se aplica en dos clases de supuestos:

- 1) Cuando una empresa registrada, vende a un comprador no registrado, es decir, un consumidor final.
- 2) Cuando una empresa registrada vende a otra también registrada, con fines sujetos a gravamen, es decir, para su uso o consumo y no para la reventa.

La obligación de declarar y pagar el impuesto en esta segunda situación puede recaer sobre el comprador o el vendedor, si ambos están registrados. El impuesto no se aplica sobre una venta hecha por un vendedor registrado a otro cuando la compra se efectúa con vistas a la reventa. Generalmente, las ventas con vistas a la reventa, incluyen por definición las compras de bienes que se empleen como materias primas o piezas de otros productos, que sean fabricados por la empresa, de acuerdo con lo que se conoce como la regla de la incorporación física²⁴.

²³ DUE F JOHN, *op. cit.*, 1970, pp 229-261

²⁴ Aproximadamente en 2/3 de los Estados Unidos no se hace ninguna exención adicional de bienes de producción.

A diferencia de otros impuestos de fase única, los impuestos sobre ventas al por menor pueden ser consignados separadamente del precio del bien, siendo añadidos al pagar la factura el comprador²⁵.

G) RETAIL SALES TAX ESTATAL DE ESTADOS UNIDOS

El RST, o impuesto sobre la ventas al por Menor fue adoptado en los diferentes Estados de la Unión Americana en diversos periodos de tiempo. A continuación señalamos dichas fechas:

**TABLA
ADOPCIÓN DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS-
RST, EN ESTADOS UNIDOS**

Años	Estados
1930-1939	Mississippi (1930), Arizona, (1933), California (1933), Indiana (1933), Iowa (1933), Michigan (1933), New Mexico (1933), North Carolina (1933), Oklahoma (1933), South Dakota (1933), Utah (1933), Washington (1933), West Virginia (1933), Missouri (1934), Ohio (1934), Arkansas (1935), Colorado (1935), Hawaii (1935), North Dakota (1935), Wyoming (1935), Alabama (1936), Kansas (1937), Louisiana (1938)
	Total: 24
1940-1949	Connecticut (1947), Maryland (1947), Rhode Island (1947), Tennessee (1947), District of Columbia (1949), Florida (1949)
	Total: 6
1950-1959	Georgia (1951), Maine (1951), South Carolina (1951), Pennsylvania (1953), Nevada (1955)
	Total: 5

²⁵ Esta práctica es general en los Estados de la Unión Americana y en la mayoría de ellos así lo dispone la ley. Esta regla está pensada para satisfacer las demandas de los grupos de minoristas, que temen que sin una consignación separada tendrían menos seguridad respecto a la traslación completa del impuesto. También se exige la consignación separada en las provincias canadienses que aplican el Retail Sales Tax-RST

Desde 1960 Kentucky (1960), Texas, (1961), Wisconsin (1961), Idaho (1965), New York (1965), Massachusetts (1966), New Jersey (1966), Virginia (1966), Minnesota (1967), Nebraska (1967), Vermont (1969)

Total 11

Gran Total: 46

Fuente: Advisory Commission on Intergovernmental Relations.

a) Ámbito de aplicación territorial

El RST (Impuesto sobre las Ventas al por Menor) se aplica a nivel *Estatad* en la mayoría de los Estados de la Unión Americana²⁶.

b) Sujetos Pasivos

En los Estados Unidos tienen el carácter de sujetos pasivos todas las personas físicas o morales como las empresas, los establecimientos de fabricantes, mayoristas y minoristas que realicen ventas al por menor de bienes y la prestación de ciertos servicios.

En cuanto a la definición de sujeto pasivo, es conveniente señalar que el impuesto no se aplica sobre ventas ocasionales realizadas por personas físicas que no están dedicadas a las ventas al por menor²⁷.

c) Hecho Imponible

Están sujetos al RST estatal de Estado Unidos:

- * Las enajenaciones de bienes; y

²⁶ Son 45 Estados mas el Distrito de Columbia los que aplican el RST. A diferencia de México, los Estados Unidos no tienen un impuesto federal sobre las ventas, ni un impuesto al valor agregado

²⁷ Más adelante, se definirá el termino ventas ocasionales

- * La prestación de ciertos servicios (realizados por personas como empresarios, fabricantes, mayoristas y minoristas a título oneroso y con carácter habitual).

1.- Enajenaciones

Los impuestos sobre las ventas de los minoristas que se aplican en la mayoría de los Estados de la unión americana, inciden principalmente sobre ventas tangibles.

2.- Servicios

No existe una cobertura general hacia los servicios, solamente los Estados de Hawaii, New Mexico y South Dakota gravan los servicios prestados independientemente a clientes o consumidores finales, incluyendo los profesionales como de los médicos, abogados y otros.

3.- El Uso o Goce temporal de bienes

El uso o goce temporal de bienes prácticamente está exento en la mayor parte de los Estados que aplican este tipo de impuestos que como su nombre literal lo indica básicamente recae sobre ventas al por menor.

4.- Importaciones

La mayoría de los bienes importados son gravados de la misma manera que los bienes que se enajenan en el interior del país, es decir, en el momento de la venta. La excepción principal es la compra de equipo y suministros sujetos a gravamen, hechas por las personas o empresas que destinan los mismos para su propia actividad siendo por tanto consumidores finales. Los bienes importados a los Estados Unidos no son gravados en el momento de la importación, sino en el momento de la venta al por menor en el interior del Estado (o uso por una persona o empresa consumidora).

d) Base Imponible

La base imponible del impuesto sobre las ventas al por menor en prácticamente todos los Estados de la Unión Americana, está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

En particular se incluyen en el concepto de *contraprestación*, los impuestos federales, como el impuesto sobre teléfonos y algunos impuestos especiales sobre el consumo aplicables en ese país. Otros elementos incluidos dentro del precio gravable, son los impuestos sobre la propiedad de bienes usados y en general los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre los mismas operaciones gravadas, excepto, el propio RST²⁸.

e) Tasas

Las tasas que se aplican en los Estados Unidos Combinando las Estatales con las locales son las siguientes:

TABLA

Tasas Generales combinados del Estatal y Local RST²⁹

Estado ³⁰	tasa	Estado	tasa
Alabama	7.00	Nebraska	5.50
Alaska.....	1.39	Nevada.....	5.79
Arizona.....	6.90	New Hampshire.....	0.00
Arkansas.....	5.00	New Jersey.....	6.00
California	6.15	New México	5.57
Colorado.....	5.88	New York	7.54
Connecticut	7.50	North Carolina	5.00

²⁸ Algunos Estados tienen una serie de variaciones en el tratamiento de la base imponible, sólo se ha citado la regla general, por lo que si se quiere profundizar en las distinciones de tratamiento de los impuestos, no sólo en cuanto a su base sino también otros elementos véase Due F. John y Mikesell John, op. cit.

²⁹ Algunos Estados tienen una serie de variaciones en el tratamiento de la base imponible, sólo se ha citado la regla general, por lo que si se quiere profundizar en las distinciones de tratamiento de los impuestos, no sólo en cuanto a su base sino también otros elementos véase Due F. John y Mikesell John, op. cit.

³⁰ Algunos Estados tienen una serie de variaciones en el tratamiento de la base imponible, sólo se ha citado la regla general, por lo que si se quiere profundizar en las distinciones de tratamiento de los impuestos, no sólo en cuanto a su base sino también otros elementos véase Due F. John y Mikesell John, op. cit.

Delaware	0.00	North Dakota	6.00
District of Columbia.....	6.00	Ohio	5.87
Florida	5.26	Oklahoma.....	6.65
Georgia.....	4.11	Oregon	0.00
Hawaii	4.00	Pennsylvania.....	6.00
Idaho.....	5.00	Rhode Island	6.00
Illinois	7.13	South Carolina.....	5.00
Indiana.....	5.00	South Dakota	5.16
Iowa.....	5.00	Tennessee.....	7.68
Kansas	5.00	Texas.....	7.26
Kentucky.....	5.00	Utah.....	6.25
Louisiana.....	7.00	Vermont.....	4.00
Maine	5.00	Virginia.....	4.50
Maryland	5.00	Washington.....	7.80
Massachusetts	5.00	West Virginia.....	5.00
Michigan	4.00	Wisconsin	5.10
Minnesota.....	6.53	Wyoming	4.00
Mississippi	6.00		
Missouri	5.06		
Montana	0.00		

e) Regímenes Especiales

No existe uniformidad en el tratamiento de los regímenes especiales por parte de los Estados que aplican el RST.

En los Estados Unidos existen 27 Estados más el Distrito de Columbia, que exentan del impuesto sobre las ventas al por menor a las instituciones de beneficencia, religiosas y educativas. En cambio existen cinco Estados (California, Hawaii, Louisiana, South Carolina y Washington) que no prevén exenciones para este tipo de instituciones.

No existe uniformidad en la definición de lo que debe entenderse por una institución de beneficencia, como es el caso de los Estados de Kentucky, Massachusetts, New Mexico, Vermont y West Virginia que definen a las instituciones de beneficencia por el código de la U.S. Internal Revenue, Section 501 (c) (3) y otros lo hacen bajo diferentes normativas.

Catorce Estados otorgan una exención parcial a las instituciones educativas religiosas y hospitales. Varios Estados permiten la exención del RST, por las ventas realizadas al Gobierno. Sin embargo, no existe uniformidad en éste tratamiento, ya que a modo de ejemplo; New Mexico permite gravar la venta de servicios a los órganos del Gobierno, pero no grava la venta de bienes a éstos.

Ocho Estados (Arizona, Arkansas, California, Hawaii, Louisiana, North Carolina, South Carolina y Washington) permiten gravar la venta de bienes a los órganos del Gobierno³¹.

Están excluidos del RST, los Bancos estatales y nacionales en una serie de operaciones. Asimismo, las llamadas "ventas casuales", la mayoría de los Estados las exentan, a excepción del Estado de Georgia (si la venta anual excede de \$500) Louisiana y Maryland (si el precio de venta excede de \$1000) Missouri (si la venta excede de \$3,000) etc.

Las *Ventas casuales* son definidas como la venta de bienes, realizada por personas en el curso ordinario de un negocio. Existen variaciones en la interpretación de esta regla, pero la idea general es relativamente estándar: el estatus de vendedor depende de la regularidad de las ventas, por ejemplo; número de ventas por año (3 en New York y 4 en West Virginia, 2 en Idaho) y mantenimiento de un establecimiento para dichos negocios. Es decir si se realiza una mayor cantidad de operaciones a las citadas deja de tener el carácter de una venta ocasional o casual.

H) LOCAL SALES TAX DE ESTADOS UNIDOS

El impuesto **municipal** sobre las ventas al por Menor (Local Sales tax-LST)³², es otro impuesto cuyas características son prácticamente las mismas que las del impuesto

³¹ El término "Gobierno", comprende todo órgano público oficial, municipal estatal y federal de los Estados Unidos

³² La primera ciudad que introdujo el impuesto municipal sobre las ventas fue New York en el año de 1934,

sobre las ventas aplicado a nivel Estatal en Estados Unidos, la diferencia fundamental es el nivel de gobierno en que se aplica, es decir el municipal, por tanto me remito a lo anteriormente expuesto respecto de este tipo de impuesto.

Los gobiernos municipales pueden aplicar el LST sólo si está específicamente o implícitamente autorizado por la Constitución o Estatuto estatal. Tal autorización puede ser en forma de reglas locales, licencia general o legislación estatal específica³³. La administración del impuesto la realizan los Estados normalmente, en lugar de los propios municipios³⁴, no existiendo por tanto una autonomía propia de éstos.

D) GOODS AND SERVICES TAX DE CANADA

Remitiéndonos a lo expuesto en lo que se refiere a las generalidades del Impuesto al Valor Agregado señaladas en incisos anteriores, se puede determinar que el Goods and Services Tax -GST-(Impuesto sobre Bienes y Servicios), es un IVA tipo consumo, cuyo método de cálculo es el de factura³⁵.

siguiéndole en 1936 New Orleans.

³³ La primera ciudad que introdujo el impuesto municipal sobre las ventas fue New York en el año de 1934, siguiéndole en 1936 New Orleans.

³⁴ No existe una base uniforme entre los municipios respecto del LST. Tampoco existen tasas uniformes, generando en algunos casos comercio entre los municipios que por un lado cuentan con una tasas "alta" y los que tienen tasas "bajas". Véase MALIET L. "Illinois Retailers Occupation tax and Iowa Retail Sales and Use Tax", Ph.D. dissertation, University of Illinois, 1955. MC ALLISTER, H G. "The Border Tax Problem in Washington". HAMOVITH, W., "Effect of increases in Sales Tax Rates on Taxable Sales in New York City", and "Sales Taxation".

³⁵ Sobre la definición de éstos conceptos, véase lo ya expuesto al respecto en el inciso D). El IVA de Canadá entró en vigor en el año de 1991. Anteriormente, el impuesto que se aplicaba sobre las ventas era el "Manufacturer's Sales Tax", (Impuesto sobre las Ventas de los Fabricantes) La reforma que se consideraba muy necesaria ya había sido propuesta anteriormente. Las razones que principalmente motivaron el cambio fueron las siguientes:

Primero, la mayoría de los países de la O.C.D E., entre ellos los de Europa y de otros continentes, habían adoptado el IVA, y en recientes años Nueva Zelanda y Japón. Segundo, existían presiones en Canadá para reducir el déficit público y se buscaba un instrumento que generara grandes ingresos. Tercero, el MST se consideraba un impuesto con muchas deficiencias, entre ellas, su estrecha base que favorecía las importaciones y era un impuesto anti-exportador. Cuarto, después de los años ochenta, el IVA comenzó a ser el centro de atención del Gobierno Federal como instrumento para resolver los problemas que el MST tenía.

Es así como el 18 de junio de 1987, el Ministro de Finanzas Michael Wilson, propone una serie de reformas de varios impuestos (Corporate, personal, Sales Taxes), mediante el documento llamado "El Libro Blanco"

El Ministro Wilson, frecuentemente arguía, que "el MST era fundamentalmente defectuoso. La base del impuesto era muy estrecha, favorecía las importaciones y desalentaba las exportaciones y la inversión". El Gobierno Federal

a) Ámbito de aplicación Territorial

El IVA canadiense y o GST³⁶ es un impuesto que se aplica en todo el territorio de Canadá, entendiéndose también como tal; el mar y el subsuelo de las áreas adyacentes a las costas de Canadá, así como su espacio aéreo. Este impuesto tiene un carácter federal, al aplicarse en toda la nación.

b) Sujetos Pasivos

La legislación canadiense considera como sujeto pasivo las *personas físicas o morales* que realicen los actos de enajenación de bienes, prestación de servicios y las importaciones.

mantuvo entre sus opciones el explorar un posible sistema común federal-provincial de un Impuesto sobre las Ventas con una base única. Estas propuestas estuvieron dentro de la mesa de discusión con cada una de las provincias.

Fueron tres las posibles opciones para reformar el MST

La primera opción era la de establecer un Impuesto al Valor Añadido, tipo crédito del impuesto, como el que se aplicaba en Europa.

La segunda opción, fue la de establecer un federal-provincial Impuesto al Valor Añadido, usando el mismo tipo crédito del impuesto de la primera opción. Bajo esta alternativa, alguna o todas las provincias debían eliminar su provincial "Retail Sales Tax" (Impuesto sobre las Ventas al por Menor), al mismo tiempo que el Gobierno Federal eliminaría el MST. Ambos niveles de gobierno adoptarían una base común para el nuevo impuesto. Los ingresos serían incrementados, aplicando un solo tipo a nivel nacional y un provincial sobrecargados a la base común del impuesto, variando por provincia, acorde a la necesidad de sus propios ingresos. La combinación de las tasas de impuesto podría diferir por provincias.

La tercera opción propuesta por el Ministro Wilson, fue la de establecer un Impuesto al Valor Añadido tipo substracción raramente usado en la práctica.

El proceso que siguió en Junio de 1987, resultó con el establecimiento de un Goods and Services Tax. La propuesta concreta fue hecha en el presupuesto del 27 de abril de 1989. Para el 1° de enero de 1991, el Gobierno Federal eliminaría el Impuesto sobre la Venta de los Fabricantes y lo reemplazaría con un Impuesto sobre el Valor Añadido, estilo Europeo (Método de factura) ahora llamado "The Goods and Services Tax" (Impuesto sobre Bienes y Servicios). Dicho impuesto operaría independientemente del provincial "Retail Sales Taxes", porque las negociaciones sobre un posible sistema federal-provincial de Impuestos sobre las Ventas quedó inconclusa.

BOSSONS JOHN, "The Potencial Role of a Value-Added Tax in Canada" en RINSON a.j. y CUTT JAMES, eds, Public Finance in Canada: Selected Readings 2d ed (Toronto: Methuen, 1973), pp. 277-285. Canada, "The Corporate Income Tax System; Direction for change", Department of Finance, Budget Papers, May 1985. Canada, "Department of Finance, the White Paper Tax Reform 1987", (Ottawa The Department, June. Canada, Department of Finance, Budget Papers, Budget Speech. february 26, 1986, p. 16. Canada, Department of Finance, "Goods and Services tax. An overview", Ottawa, The Department, August 1989. Y TOULIN ALAN, "Yes It's a 7% GST, and Here's How it's Done", The Financial Post, December 20, 1989; FREEMAN ALAN, "Finance Committe Wants GST Rate Cut to 7 percent from 9", The Globe and Mail, November 28, 1989; y "The GST Finance Committee. Has a 7% solution", The Londodn Free Press, November 28, 1989.

³⁶ Estas serán las siglas que se utilizarán GST, cuando se hable del IVA canadiense.

Para los efectos del GST, persona comprende desde una persona física, hasta una moral como una sociedad, asociación, corporación, fideicomiso o Estado, club, unión, u otras organizaciones jurídicas de algún tipo.

El Gobierno federal y sus instituciones relacionadas en Canadá pagan el GST en las enajenaciones de bienes y prestación de servicios en los actos de este tipo que realizan en su calidad de consumidores, en la misma forma que cualquier persona moral privada. Sin embargo, la Constitución canadiense establece algunas excepciones en las que no se grava con este impuesto a algunos entes del gobierno Canadiense, al igual que los Gobiernos provinciales no pagan el GST, estando sujetos a la tasa del 0 por ciento en este tipo de actos, por lo cual no se convierten en consumidores finales en la adquisición de un bien o servicio.

d) Hecho Imponible

El GST de Canadá establece como hechos imponibles los siguientes:

- Enajenación de bienes;
- Prestación de servicios,
- Las importaciones.

1.- Definición de enajenación de bienes

La enajenación de bienes se refiere a la transmisión de alguna propiedad real o personal, movable o inamovable, tangible y corporea, derechos o intereses de algún tipo.

2.- Definición de prestación de servicios

Los servicios se definen como toda operación que no constituya una entrega de bienes.

3.- Definición de importación

La importación es definida para efectos del GST como la entrada o introducción de bienes en el interior del país, con la excepción de ciertos bienes

d) Base Imponible

1.- Valor de consideración

El valor total en la enajenación o prestación de un bien o servicio es considerado en la siguiente forma;

- * Valor de la contraprestación;
- * Donde la cantidad es expresada en dinero, será el monto de éste; y
- * Donde la cantidad no es expresada en dinero, se constituirá por el valor del mercado, al momento de la entrega del bien.

Forman también parte de la base imponible, todos los impuestos federales, derechos y honorarios pagables por el suministrador de los bienes o el comprador. Sin embargo, no son incluidos en la base imponible los impuestos sobre las ventas de los minoristas, aplicados a nivel provincial y otros impuestos prescritos.

2.- Importaciones

El valor de importación es el valor para propósitos de aduana. En adición ello incluye Derechos de Aduana y Tarifas.

e) Tasas

En Canadá a nivel **federal** el GST aplica las tasas del 7 y 0 por ciento³⁷.

Algunos bienes o servicios sujetos a la tasa del 0% están:

- La exportación de bienes y servicios;
- Servicios Médicos;
- Productos agrícolas;
- Ciertos servicios de transporte.

Algunos Bienes o servicios exentos:

- Ciertos servicios de salud y educación
- Los servicios proporcionados por el sector público
- Servicios proveídos para organizaciones caritativas

³⁷ VAT International, A guide to practice and procedures in 21 countries, New York, Ernst & Young, 1992, p. 248.

- Algunos servicios financieros
- Enajenaciones de inmuebles destinadas a casa habitación

f) Regímenes Especiales

- Crédito del GST

Para disminuir el impacto de el GST sobre las familias de bajos ingresos, el gobierno canadiense ha establecido un programa denominado "crédito-reembolso del impuesto". El crédito es pagado mediante un cheque, cuatro veces al año, en plazos iguales a familias consideradas de "bajos ingresos" e individuos. El monto de los pagos es catalogado por el costo de la vida³⁸.

- Reembolso total o parcial del GST pagado, es aplicado ante una serie de circunstancias:

- ◆ Medicinas de patente
 - ◆ A empleados y socios por compras relacionadas con la empresa.
 - ◆ Por la compra de una casa nueva.
 - ◆ Servicios Médicos.
 - ◆ Respecto de bienes reales (terreno, casa, etc.), comprados por personas no registradas bajo el GST.
-
- ◆ A los no residentes.
 - ◆ Por servicios legales bajo un plan legal de ayuda provincial.
 - ◆ Sectores del servicio público, incluyendo los de los municipios, universidades, escuelas, hospitales, y ciertas instituciones de beneficencia.

- Contabilidad simplificada

Ciertas personas, consideradas como "pequeñas empresas" pueden elegir el uso de uno de los métodos de contabilidad simplificada, a efecto de reducir el trabajo administrativo y contable de este impuesto.

- Suministros por caridad

³⁸ SAVAGE CHRISTINE, *La administración tributaria en los procesos de integración: el enfoque americano*, Madrid, Centro Interamericano de Administradores tributarios, p. 249.

Sujeto a ciertos límites y excepciones, algunas enajenaciones de bienes y prestación de servicios están exentos del gravamen del GST, siempre y cuando estén destinados a actividades de beneficencia, previstas específicamente en la ley³⁹.

J) RETAIL SALES TAX DE CANADÁ

Conforme a la tipología descrita en el inciso F), el Retail Sales Tax-RST (Impuesto sobre las Ventas al por Menor) que se aplica en Canadá, es un impuesto prácticamente similar al que se aplica a nivel estatal en los Estados Unidos, es decir, es un gravamen que se aplica sobre la venta final hecha al consumidor, actuando por lo tanto en una sola fase⁴⁰.

a) Territorialidad

El RST es un impuesto que se aplica a nivel **provincial** en siete de las diez provincias canadienses⁴¹. A partir del 1 de abril de 1997 tres de las provincias New Brunswick, Nova Scotia, Newfoundland and Labrador, combinaron el GST y el RST para constituir finalmente un GST armonizado quedando la estructura de un impuesto estilo valor agregado y con una tasa única del 15%.

³⁹ Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), *Goods and Services Tax- GST Handbook for accounting professional and financial executives*, Ernst & Young. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) *The complete Guide to the Goods and Services Tax*, Ernst & Young. Goods and Services Tax Question and Answer Guides: Canadian Hospital Association, *Health Care Sector*, Ernst & Young. Canadian Society of Association Executives (CSAE), *Registered Charities and Registered Amateur Athletic Associations*, Ernst & Young. Canadian Society of Association Executives (CSAE), *Trade, Professional and Other Non- Profit Associations*, Ernst & Young

⁴⁰ Véase el inciso F) sobre las características de este impuesto.

⁴¹ La primera provincia que aplicó este impuesto fue Alberta en 1936 bajo el "Ultimate Purchaser Tax Act", pero fue suspendido en los siguientes años y nunca volvió a ser restaurado. Las otras provincias bajo este precedente lo promulgaron; Saskatchewan en 1937, Quebec en 1940, British Columbia en 1948, New Brunswick y Newfoundland en 1950, Nova Scotia en 1959, Prince Edward Island en 1960, Ontario en 1961 y Manitoba en 1968.

El origen de los impuestos sobre las ventas en cada una de las provincias se regía por el Impuesto sobre los Servicios Sociales en British Columbia, Impuesto sobre Ingresos en Manitoba, Impuesto para los Servicios Sociales y Educación, en New Brunswick, Contribuciones para los Seguros Sociales en Newfoundland, Impuesto sobre las Ventas al por Menor, en Ontario, Impuestos sobre los Ingresos en Prince Edward Island, Taxe de Vente en Quebec, Impuesto de Educación y Salud en Saskatchewan. Véase Harvey J. Perry, "Taxation in Canada", *Canadian Tax Paper*, N° 89, 1990, p. 174.

b) Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos las personas que realizan ventas al por menor y prestan determinados servicios.

- Pueden realizar una venta al por menor las personas físicas o morales como los mayoristas, minoristas, las empresas y los fabricantes.

c) Hecho Imponible

Son sujetos al RST provincial de Canadá:

- * La enajenación de bienes;
- * La prestación de ciertos servicios.

La legislación canadiense establece que la enajenación de bienes comprende todos aquellos que son propiedad personal tangible de quien realiza el hecho imponible. La prestación de servicios es muy limitada al extenderse sólo a algunos como los servicios de telecomunicaciones, electricidad, hoteles, moteles y servicios telefónicos⁴².

d) Base Imponible

La base imponible del RST, está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

e) Tasas

A nivel provincial⁴³ los RST canadienses tienen las siguientes tasas:

TABLA

Provincia	tasa (%)
Newfoundland	15 (armonizado con GST)
Prince Edward Island.....	10
Nova Scotia.....	15 (armonizado con GST)
New Brunswick	15 (armonizado con GST)

⁴² Véase HARVEY J. PERRY, "Taxation in Canada", Canadian Tax Paper, Nº 89 (Canadian Tax Foundation), 1990

⁴³ La provincia de Alberta no aplica el RST.

Quebec	8
Ontario	8
Manitoba.....	7
Sakatchewan.....	9
British Columbia	6

f) Regímenes Especiales

En las provincias canadienses, existe un sistema de pago directo a las personas de bajos ingresos, es decir, se compensa una parte del impuesto a las personas físicas, que según la ley determine están en la categoría de personas con renta baja.

En la provincia de Ontario, cada año se otorgan \$50 a todas las personas con edad de 65 años, en compensación de los impuestos sobre las ventas pagados. Asimismo, la provincia de Ontario otorga a las personas menores de 65 años una compensación mixta de impuestos provinciales y municipales.

Por otra parte, las provincias otorgan a los vendedores, la facultad de ser compensados por la recaudación de los impuestos, usualmente a una tasa de porcentaje sobre las recaudaciones. Las tasas varían entre 1 y 4 por ciento, con algunos casos de altas tasas para pequeñas empresas. Las compensaciones se pueden aplicar mensual o anualmente como máximo.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPÍTULO II

COMPARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO Y EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS AL POR MENOR

SUMARIO: COMPARACION DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO Y EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS AL POR MENOR.-A) Introducción.-B) Ambito territorial de aplicación de los impuestos C) Sujetos del impuesto -D) Objeto.-E) Base.-F) Tasas.- G) Numero de Tasas - H) Nivel de las tasas.- I) Desigualdad en los tasas J) Impuesto multifásico (IVA), Impuesto Unifásico (RST)-K) Diferente metodo de administración y recaudación.-L) Desigualdad en los costos administrativos.-M) Evasión.-N) Desigualdad en el tratamiento de los bienes de producción -Ñ) Desigualdad en el tratamiento de las importaciones y exportaciones.-O) Diferencia en la aplicacion del principio de origen y de destino.-P) Visibilidad del impuesto.-Q) Diferentes ingresos.-R) El problema del cruce de fronteras por los consumidores.-S) Problemas generales en el sector de los servicios.- a) Estados Unidos y el RST.-b) Obstáculos del RST para gravar los servicios.-1. Piramidación.-2. Un impuesto sobre el consumo.-3. El problema de la equidad.-4. El problema de la regresividad.-5. Problemas administrativos.-c) Beneficios posibles por la cobertura del RST sobre los servicios -1. Gasto de bienes y servicios.-2. Mayores ingresos.-3. Solucion a la regresividad del impuesto -4 Mayor eficiencia.- T) Problemática generada por los impuestos dobles

A) INTRODUCCIÓN

En el capítulo anterior, hemos tenido la oportunidad de conocer algunas diferencias estructurales de algunos de los impuestos sobre el consumo que se aplican en el Área, estas diferencias citadas han sido básicamente solo sobre los elementos esenciales de los impuestos, por lo que en el presente capítulo, se pretende hacer una comparación entre esos elementos, con el objeto de observar más claramente estas diferencias.

B) ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

El ámbito territorial de los impuestos consiste en el área de influencia y aplicación del mismo, siendo los siguientes:

PAÍS	ÁMBITO TERRITORIAL
México	Federal
Estados Unidos	Estatal y Municipal
Canadá	Federal y Provincial

C) SUJETOS DE LOS IMPUESTOS

Existen también diferencias en cuanto a los sujetos que afecta u obliga cada uno de los impuestos analizados:

PAÍS	SUJETOS
México	Personas Físicas o Morales que: a) Enajenen bienes b) Presten servicios independientes c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes d) Importen bienes o servicios
Estados Unidos	Personas Físicas y Morales como: a) Empresas b) Establecimientos de fabricantes c) Mayoristas d) Minoristas Todos ellos siempre y cuando realicen ventas al por menor de bienes y la prestación de ciertos servicios
Canadá	GST- Personas Físicas y Morales que: a) Enajenen bienes b) Presten servicios c) Realicen importaciones RST- Personas que realicen ventas al por menor y presten determinados servicios

D) OBJETO

Resulta importante observar las diferencias existentes, al gravar cada uno de los impuestos de cada país objetos u hechos imponibles diferentes:

PAÍS	OBJETO
México	a) Enajenación de bienes b) Prestación de servicios independientes c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes d) Importación de bienes o servicios
Estados Unidos	a) Enajenación de bienes al por menor b) La prestación de ciertos servicios

Canadá	GST- a) Enajenación de bienes b) Prestación de servicios c) Importaciones RST a) La enajenación de bienes al por menor b) La prestación de algunos servicios
--------	--

E) BASE

Omitimos señalar mediante la tabla comparativa correspondiente este dato, toda vez que prácticamente este elemento del impuesto coincide en todos los que se analizan, ya que se asemejan al señalar que la base constituye el precio total de la operación, más los intereses, impuestos o derechos que se lleguen a pagar, sin incluir nunca el propio impuesto al consumo que se pretende cobrar.

F) TASAS

A continuación se aportan las tasas de los impuestos sobre el consumo analizados que cada uno de los países miembros del Área de Libre Comercio aplica:

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

* México

Este país aplica las tasas de 0, 10, y 15 por ciento⁴⁴.

* Estados Unidos

En cuanto a las tasas del RST estatal y local de Estados Unidos son los siguientes⁴⁵.

⁴⁴ México, Ley IVA, artículo 1 segundo párrafo, art. 2-A, 2-B y 29.

⁴⁵ Al respecto aporte la combinación de las tasas del Sales Tax estatal y Local. Los impuestos locales sobre las ventas en Estados Unidos no tienen tasas altas, pues varían entre 1.25 y 2.25 por ciento. Si se quiere profundizar en su estudio, para analizar cada uno de los tipos aplicados en las ciudades estadounidenses vease, DUE F John and MIKESELL JOHN L. op cit, pp. 267-280

TABLA

Tasas Generales combinadas del Estatal y Local RST⁴⁶

Estado ⁴⁷	Tasa	Estado	Tasa
Alabama.....	7.00	Nebraska.....	5.50
Alaska.....	1.39	Nevada.....	5.79
Arizona.....	6.90	New Hampshire.....	0.00
Arkansas.....	5.00	New Jersey.....	6.00
California.....	6.15	New México.....	5.57
Colorado.....	5.88	New York.....	7.54
Connecticut.....	7.50	North Carolina.....	5.00
Delaware.....	0.00	North Dakota.....	6.00
District of Columbia.....	6.00	Ohio.....	5.87
Florida.....	5.26	Oklahoma.....	6.65
Georgia.....	4.11	Oregon.....	0.00
Hawaii.....	4.00	Pennsylvania.....	6.00
Idaho.....	5.00	Rhode Island.....	6.00
Illinois.....	7.13	South Carolina.....	5.00
Indiana.....	5.00	South Dakota.....	5.16
Iowa.....	5.00	Tennessee.....	7.68
Kansas.....	5.00	Texas.....	7.26
Kentucky.....	5.00	Utah.....	6.25
Louisiana.....	7.00	Vermont.....	4.00
Maine.....	5.00	Virginia.....	4.50
Maryland.....	5.00	Washington.....	7.80
Massachusetts.....	5.00	West Virginia.....	5.00
Michigan.....	4.00	Wisconsin.....	5.10
Minnesota.....	6.53	Wyoming.....	4.00
Mississippi.....	6.00		
Missouri.....	5.06		
Montana.....	0.00		

* Canadá

En Canadá a nivel **federal** el GST aplica las tasas del 0 y 7 por ciento⁴⁸.

A nivel **provincial**⁴⁹ los RST canadienses tienen las siguientes tasas:

⁴⁶ Véase, FAJAN JOUL, y MACKIE JAMES, "Sales Taxes investment, and the tax Reform act of 1999", *National Tax Journal*, Volume XLV, N° 1, March, 1992, p 90.

⁴⁷ Son cinco los Estados que no aplican el RST-Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire y Oregon. Solamente a nivel local Alaska aplica un Local Sales Tax.

⁴⁸ VAT International, *A guide to practice and procedures in 21 countries*, New York, Ernst & Young, 1992, p 248.

TABLA

Provincia	tasa (%)
Newfoundland	15 (armonizado con GST)
Prince Edward Island.....	10
Nova Scotia.....	15 (armonizado con GST)
New Brunswick	15 (armonizado con GST)
Quebec	8
Ontario	8
Manitoba.....	7
Sakatchewan.....	9
British Columbia	6

Sin embargo, es conveniente proporcionar la suma que dan la unión de las tasas federal y provincial⁵⁰ para realizar juicios valorativos.

TABLA

Provincia	Tasa total
Combinación de tasas Federal-GST y provincial RST	
Newfoundland.....	15 (armonizada con el GST)
Prince Edwards Island	17
Nova Scotia.....	15 (armonizado con el GST)
New Brunswick.....	15 (armonizado con el GST)
Quebec	15
Ontario	15
Manitoba.....	14
Saskatchewan.....	16
British Columbia.....	13
Alberta.....	7

G) NÚMERO DE TASAS

- México cuenta con 3 tasas
- Estados Unidos tiene 45 tasas a nivel Estatal más el Distrito de Columbia bajo el RST, y más de 152 tasas municipales⁵¹ bajo el Local Sales Tax (LST).

⁴⁹ La provincia de Alberta no aplica el RST.

⁵⁰ RUGGERI G. C. y VAN P. WART, "Over optimism and the GST: A critical Comment on the Hamilton and Kuo, General Equilibrium Analysis" *Canadian Tax Journal*, vol. 40, n° 1, 1992

⁵¹ La cantidad que aportamos de "más de 152 tipos municipales" en los Estados Unidos se refiere a las ciudades cuya población excede los 100,000 habitantes por lo que la cantidad de tasas municipales puede incrementarse mucho más. Véase Due F. John and Mikesell L. John op. cit. pp 268-271.

- **Canadá** tiene 11 tasas (comprende 2 a nivel Federal-GST . 6 a nivel Provincial-RST y 3 armonizadas provincial-federal).

En cuanto concierne al número de tasas, las diferencias son evidentemente considerables: tres tasas en México, cuarenta y cinco Estatales más un innumerable cantidad de tasas municipales en Estados Unidos.

H) NIVEL DE LAS TASAS

Desde el punto de vista técnico, la "tasa cero" no puede ser considerada como una tasa real de imposición; se define como una exención con reembolso el gravamen a cuenta que es aplicado en México y Canadá en diversos casos. El hecho de que esta medida sea de aplicación relativamente amplia en aquellos dos países, hace necesario presentar "la tasa cero" como uno de los gravámenes en vigor, sin lo cual el análisis de sus regímenes IVA-GST sería parcial.

La situación en cuanto a los niveles de las tasas es la siguiente:

México

- Tipo normal 10%
- Tipo intermedio 15%
- Tipo cero 0%

Canadá

Combinadas las tasas Federal-GST y Provincial-RST, tenemos:

- Newfoundland tipo intermedio 15%
- Prince Edwards Island tipo incrementado 17%
- Nova Scotia tipo intermedio 15%
- New Brunswick tipo intermedio 15%
- Quebec tipo intermedio 15%
- Ontario tipo intermedio 15%
- Manitoba tipo intermedio 14%
- Saskatchewan tipo incrementado 16%
- British Columbia tipo intermedio 13%
- Alberta tipo reducido 7%

Estados Unidos

Combinadas las tasas Estatal y Local.

Alabama	tipo reducido	7.00%
Alaska	tipo reducido	1.39%
Arizona	tipo reducido	6.90%
Arkansas	tipo reducido	5.00%
California	tipo reducido	6.15%
Colorado	tipo reducido	5.88%
Connecticut	tipo reducido	7.50%
Distrit of Columbia	tipo reducido	6.00%
Florida	tipo reducido	5.26%
Georgia	tipo reducido	4.11%
Hawaii	tipo reducido	4.00%
Idaho	tipo reducido	5.00%
Illinois	tipo reducido	7.13%
Indiana	tipo reducido	5.00%
Iowa	tipo reducido	5.00%
Kansas	tipo reducido	5.00%
Kentucky	tipo reducido	5.00%
Louisiana	tipo reducido	7.00%
Maine	tipo reducido	5.00%
Maryland	tipo reducido	5.00%
Massachusetts	tipo reducido	5.00%
Michigan	tipo reducido	4.00%
Minnesota	tipo reducido	6.53%
Mississippi	tipo reducido	6.00%
Missouri	tipo reducido	5.06%
Nebraska	tipo reducido	5.50%
Nevada	tipo reducido	5.79%
New Jersey	tipo reducido	6.00%
New Mexico	tipo reducido	5.57%
New York	tipo normal	7.54%
North Carolina	tipo reducido	5.00%
North Dakota	tipo reducido	6.00%
Ohio	tipo reducido	5.87%
Oklahoma	tipo reducido	6.65%
Pennsylvania	tipo reducido	6.00%
Rhode Island	tipo reducido	6.00%
Shouth Carolina	tipo reducido	5.00%
Shouth Dakota	tipo reducido	5.16%
Tennessee	tipo normal	7.68%
Texas	tipo reducido	7.26%
Utah	tipo reducido	6.25%
Vermont	tipo reducido	4.00%
Virginia	tipo reducido	4.50%
Washington	tipo normal	7.80%
West Virginia	tipo reducido	5.00%
Wisconsin	tipo reducido	5.10%

La existencia de diversos niveles de tasas entre los Estados miembros, puede ocasionar diferencias de precios considerables, provocando a su vez distorsiones comerciales, desviaciones de tráfico o efectos sobre la competencia en el interior del Área de Libre Comercio⁵⁵. Lo anterior en virtud de que los impuestos indirectos como el IVA y RST quedan incorporados en el precio final de los bienes⁵⁶.

En Europa se realizó un estudio por la Organización Europea de Consumidores (B.E.U.C.)⁵⁷, presentada ante la Comisión de las C.E. y ante la Comisión de Asuntos Económicos del Parlamento, junto con un informe sobre la función del IVA en las diferencias de precios existentes entre los Estados miembros. El resultado más importante de este informe, consistió en demostrar que las diferencias en cuanto a los impuestos indirectos (IVA e impuestos Especiales) justifican solamente alrededor de una cuarta parte de las diferencias de precio; según dicho informe las diferencias de precios que se ocasionan son pequeñas, suponiendo una proporción que puede oscilar entre el 4 y el 8% en relación con los productos en consideración.

En otro sentido se manifiesta la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial del Parlamento Europeo, al advertir que cuanto mayor sea el grado de competencia en el mercado para un producto, mayor será la importancia que revestirán las diferencias impositivas, considerando necesario aproximar el nivel de las tasas⁵⁸.

federal y RST provincial) que en Canadá se aplican. La excepción es la provincia de Quebec, Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick. Véase, RODERICK HILL y RUSHTON, MICHAEL, "Harmonizing Provincial Sales Taxes with the GST The problem of interprovincial trade", *Canadian Tax Journal*, vol 41, N° 1, 1993, p. 111

⁵⁵ COM (85 310 final p. 45

⁵⁶ Hay quienes sostienen que si bien es cierto que el IVA influye directamente en la determinación del nivel de precios, también lo hace de forma inducida sobre los salarios, remitiéndose a la Teoría Económica General (Macroeconomía) y a la llamada espiral precios-salarios o también conocida en algunos círculos más restringidos como "mal de Richardson", por ser la Comisión inglesa que presidía Richardson la que predijo como posible efecto del IVA esta espiral. Véase, DRANBUSH-FISCHER, *Macroeconomía*, Mc Graw-Hill, 3ª Ed. 1985, p. 741 Report on the Committee on Turnover Taxation, "The Richardson Committee CUMD 2300", Londres HMSO, marzo 1964

⁵⁷ Respuesta del (B.E.U.C. 85 88 de 15 de abril de 1988) para la audiencia.

⁵⁸ Comunidades Europeas, Parlamento Europeo, Documento de sesión 1988-89, PE, Doc A2-315 88, 3 de enero de 1988.

Son muy importantes las diferencias en los niveles de las tasas, porque también son importantes el grado de flujos comerciales existentes entre los miembros del Area de Libre Comercio. Para Estados Unidos, Canadá y México son el primer y segundo socio comercial respectivamente. Para México Estados Unidos y Canadá, son el primer y segundo socio comercial respectivamente.

Ante la existencia de un comercio internacional de grandes flujos entre los Estados miembros, la proximidad geográfica, la gran extensión en sus líneas fronterizas (más de 3,200 kilómetros) y las diferencias en las tasas, provocan un comercio fronterizo entre Canadá y los Estados Unidos y entre éste y México (Este tema lo trataremos más ampliamente).

Por último, de todo lo anterior, cabe resumir, que las diferencias en los niveles de las tasas aplicadas en la zona de América del Norte, crean actualmente diferencias en los precios finales de las mercancías, pudiendo provocar distorsiones comerciales, diferencias en el consumo, desviaciones de tráfico, efectos sobre la competencia y a su vez fraude y evasión fiscal⁵⁹.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN J) IMPUESTO MULTIFÁSICO (IVA), IMPUESTO UNIFÁSICO (RST)

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

El IVA federal aplicado en México y Canadá, es un impuesto multifásico, porque grava el valor añadido en cada fase del proceso de producción de un bien. Los pagos sucesivos por este concepto, representan una carga fiscal idéntica al impuesto satisfecho por el consumidor final y su valor se obtiene deduciendo en cada fase del impuesto que grava las operaciones del sujeto, el impuesto que grava sus adquisiciones. El IVA, es un impuesto que incide sobre el consumo y grava todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes⁶⁰ aunque únicamente el valor incorporado en cada una de ellas⁶¹.

⁵⁹ Hay un estudio muy interesante de DUNCOMBE WILLIAM, sobre los cambios económicos y demográficos que provocan las diferencias en las tasas y cobertura de los bienes y servicios, por parte de los impuestos estatales en Estados Unidos. Véase, en *National Tax Journal*, vol. XLV, n° 3, sept. 1992, pp 229-313

⁶⁰ La aplicación del impuesto sobre los bienes y servicios, como productos de la actividad económica, pueden clasificarse de dos maneras en bienes intermedios si quien los adquiere tiene la intención de revenderlos o

El RST existente en los Estados Unidos, es un impuesto de carácter unifásico, porque incide en una sola fase, es decir, sobre el consumo final, por lo que ciertos bienes como las materias primas y los bienes comprados para la reventa, no están sometidos a ningún tipo de gravamen.

Es posible que la diferencia entre los mecanismos de funcionamiento del IVA y RST antes citados, no produzcan un efecto distorsionador, toda vez que asumiendo la existencia de una cobertura igual en los bienes y servicios, así como en las tasas impositivas, el mismo monto del impuesto será pagado⁶². Sin embargo, estos elementos teóricos distan de la realidad de los países miembros del Área de Libre Comercio, ya que las bases y tasas impositivas no son iguales.

Si bien es cierto que un empresario mexicano en el proceso de producción-distribución de un producto, acredita el IVA soportado, por cuyo importe adquiere un crédito fiscal vía reembolso dentro de un periodo fiscal determinado, un empresario estadounidense no se encuentra en las mismas circunstancias, debido a que el mecanismo de funcionamiento del RST le permite estar "exento" dentro del proceso de producción-distribución⁶³. El empresario mexicano tiene que pagar el IVA en todas las facturas de compra, lo que significa que tendrá que pagar cierta cantidad de dinero el cual repercutirá como un coste financiero temporal para la empresa, porque en la práctica lo podrá acreditar pudiendo tener derecho a una devolución que en ocasiones la misma es en un término promedio de 40 días,

transformarlos para ofrecer un nuevo producto al mercado o como productos finales si los adquiere el usuario último con la intención de utilizarlos o consumirlos. Lo que determina que un producto sea un bien final o intermedio no es la intención de su uso y las características físicas, por ejemplo, un automóvil nuevo para uso familiar, es un bien final, sin embargo, si es comprado para ser usado en los servicios de una empresa, es un bien intermedio.

La obtención de un producto final se logra a través del proceso producción-distribución, que puede comprender tanto actividades de fabricación, como de distribución y comercialización, incluida en estas últimas la prestación de servicios.

En cada etapa de ese proceso se agrega valor al producto, sea este bien o servicio. El valor añadido corresponde al valor del producto que se obtiene en cada etapa, menos el costo de los productos intermedios de etapas anteriores como insumo del nuevo producto

⁶⁰ Ibidem.

⁶² *The Treasury Department Report to the President, Tax Reform for fairness, simplicity, and Economic Growth*, vol 3, Value-Added Tax, november 1984, pp 31-33.

⁶³ Sobre los diferentes efectos que en la práctica produce el mecanismo del RST en Estados Unidos, vease, GOLD D STEVEN, en *Simplifying the Sales Tax: Credits or Exemptions?*.

término que puede considerarse por algunos excesivo. Se encuentra bajo una superioridad competitiva la empresa estadounidense, frente a la mexicana y canadiense, al no tener aquella un "coste fiscal" en el proceso de producción de un bien, mientras que la empresa mexicana o canadiense pueden llegar al caso de soportar el impuesto en sus compras, debido a una falta de deducción o acreditamiento total del IVA por parte del empresario, provocando en parte que éste sea un coste más, pudiendo incluso desencadenar el efecto "cascada" y "piramidación" del impuesto⁶⁴.

K) DIFERENTE MÉTODO DE ADMINISTRACION Y RECAUDACIÓN

a) RST, impuesto más sencillo que el IVA

El Impuesto sobre la venta de los minoristas es un gravamen más sencillo en cuanto a concepto, cumplimiento y administración. Toda persona que ejerce una actividad comercial lo entiende sin esfuerzo; el Impuesto sobre el Valor Agregado parece un poco más complicado por lo menos para quienes administran empresas pequeñas, ya que requiere formalidades contables mayores⁶⁵. El IVA requiere que la empresa lleve detalladas anotaciones del impuesto pagado sobre las compras, así como las ventas imponibles, mientras que el RST sólo requiere anotaciones de las ventas.

b) Auditorías

El control por parte del gobierno es algo más complejo con un IVA, porque debe verificarse el impuesto pagado sobre las compras y el que se debe sobre las ventas, a diferencia del RST, en el que tal detalle de registro de compras no es necesario⁶⁶.

⁶⁴ En una primera aproximación por efecto "cascada" se entiende la acumulación del impuesto sobre los impuestos exigidos en las fases anteriores, dado que el impuesto sobre las ventas de la fase anterior, repercutido en factura, forma parte de la base imponible en la fase siguiente y, por consiguiente es de nuevo gravado. Por efecto "piramidación" se entiende la ampliación de un impuesto anterior por aplicación del mark up (cuando se practique) también sobre su importe, lo que hace que su efecto en el precio final sea más amplio que la cantidad previamente ingresada en el Tesoro. Véase, LAMPREAVE, GIMENO Y TEROL, en *La empresa española ante el impuesto sobre el valor añadido*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1985, p. 44 y Capítulo IV

⁶⁵ American Institute of Certified Public Accountants, *Value-Added Tax*, ALCPA, 1975.

⁶⁶ Sin embargo, puede ser requerido en algunos casos por la Autoridad, para propósitos de control fiscal del impuesto

c) Número de sujetos pasivos

El IVA comprende un número mayor de sujetos pasivos. En ambos impuestos las personas que realizan ventas al por menor son sujetos pasivos. En el RST, los mayoristas y fabricantes que no venden al por menor, no están directamente involucrados en la operación del impuesto. Tal como se aplica el RST en algunos Estados de la Unión Americana, se requiere la inscripción de todos los mayoristas y fabricantes, para el efecto de otorgarles un número de inscripción o registro para poder realizar sus compras libres del impuesto. Pero si no realizan ventas al por menor son registrados en una lista de inscritos "inactivos" y no reciben de forma periódica los formularios de declaración, o bien deben presentar su declaración sólo una vez por año. Un número creciente de Estados en la Unión Americana ya no registra a las empresas que no venden al por menor, permitiéndoles comprar libres de impuesto con un certificado que no contiene el número de inscripción. En el IVA que se aplica en México y Canadá en cambio, todas las personas que enajenan bienes y servicios como fabricantes, industriales, mayoristas de productos semiterminados o acabados para la producción de un bien de materiales y piezas, son "contribuyentes activos" del impuesto.

d) Responsabilidades

Otra importante diferencia entre el IVA y el RST, es que mientras que en el IVA el derecho a la devolución de un impuesto, tiene que ser acreditado por el sujeto pasivo y en caso necesario comprobar ante las autoridades fiscales de que la reclamación de la devolución del impuesto sobre sus inversiones o gastos está justificada, en el RST tal solicitud de devolución no es necesario hacerla en virtud de que no se gravan los actos intermedios de producción de bienes.

e) Certificados de exención

En el RST, las empresas productoras de bienes, deben presentar para sus compras un certificado de exención y justificar el uso o destino que el bien comprado tendrá. esta justificación no tiene que ser hecha en el IVA. Sin embargo, el sistema de exención que aplica el RST de Estados Unidos, no comprende todas las compras, pues la gasolina, equipo, maquinaria y ciertos suministros a las empresas se gravan en algunos Estados, provocando dos efectos fundamentales, primero; en la

práctica la mayoría de los Estados no realizan serios esfuerzos para excluir todas las compras de las empresas bajo el RST⁶⁷, y segundo; cerca del 20 por ciento de los ingresos del RST estatal de Estados Unidos, provienen del gravar la producción de bienes, teniendo como consecuencia el que Estados Unidos “exporte” directa e indirectamente parte del RST⁶⁸.

f) Liquidación del impuesto

En el RST el minorista es responsable del pago total del impuesto retenido sobre todas sus ventas. En el IVA las personas físicas o morales pagan solamente la diferencia entre el impuesto gravado sobre sus ventas y el monto del impuesto que éstos pagaron sobre sus compras⁶⁹.

g) Tratamiento de los servicios

El RST de Estados Unidos no grava la mayoría de los servicios, solamente los Estados de Hawaii, New Mexico y últimamente South Dakota, han extendido el impuesto a este sector, las razones, según la opinión mayoritaria de las autoridades hacendarias, es debido a que en el RST la identificación de el último consumidor de muchos de los servicios es frecuentemente difícil de determinar. Lo que en la práctica se traduce algunas de las veces en una piramidación del impuesto⁷⁰. Este problema no se presenta en el IVA, toda vez, que este impuesto sí tiende a gravar en general los servicios⁷¹.

⁶⁷ Las exenciones plantean problemas en el RST, ya que normalmente los minoristas no contabilizan la clase de bien, por tanto, es probable que no sean muy exactos en sus contabilidades de las ventas, según diferentes categorías de tasas. Inevitablemente la tendencia es a la declaración excesiva de las ventas exentas o de bienes de tasas bajas. Los funcionarios encargados de los impuestos sobre las ventas estatales de los Estados Unidos, consideran que las exenciones son la fuente principal de los problemas de la administración de los impuestos. Véase, DUE F JOHN, op cit., pp. 247-60.

⁶⁸ Al respecto véase, The Treasury Department Report to the President, op cit.

⁶⁹ HOLCOMBE RANDALL G. "The Value Added Tax and the Sales Tax", Revista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali, vol 37, n° 9, 1990, pp 799-815.

⁷⁰ HAMILTON BILLY y MIKESELL L. JOHN, "Sales Tax Policy during the Next Decade", Westport, Connecticut, London, PRAEGER, 1992, pp 36-37

⁷¹ En el capítulo III trataremos el tema de los servicios y el RST, su dificultad para grabarlos.

h) Incompatibilidad de los impuestos

El IVA que se aplica en Canadá, no es compatible con el sistema del RST que en el mismo país se aplica, la existencia de dos amplias bases, no armonizadas, crea actualmente problemas administrativos⁷². Las excepciones son las provincias de Quebec, Newfoundland, Nova Scotia, y New Brunswick quienes han extendido su base a los servicios, convirtiendo además su impuesto unifásico a un sistema multifásico⁷³.

L) DESIGUALDAD EN LOS COSTOS ADMINISTRATIVOS

Los sujetos pasivos tienen menores costes administrativos en el RST que en el IVA, dado que en el RST, sólo es necesario llenar el registro de ventas, mientras que en el IVA se debe llenar el registro de compras y ventas. Además, el RST es recaudado en el estadio final y el IVA en cada una de las etapas de producción de un bien⁷⁴.

Los costes administrativos por parte de las pequeñas empresas son prácticamente similares en ambos impuestos, toda vez que la ley requiere del registro de las operaciones realizadas. Pero el problema se incrementa hacia las pequeñas empresas registradas en el IVA cuando éste tiene dos o más tasas impositivas, como sucede con el GST (7 y 0%) y el IVA mexicano (0,10, y 15%),

Normalmente en México y en Canadá, la administración del IVA y GST requieren la contratación de servicios profesionales de un asesor fiscal, para la correcta administración del impuesto⁷⁵. Los costes que generan estos servicios, aún y

⁷² Canada, Department of Finance, *Tax Reform 1987, Sales Tax Reform*, June 18, 1987, p. 55.

⁷³ C'NOSSEN SIBBREN, "Discussion of Satya Poddar: Issues in integration of federal and provincial sales tax: a Canadian perspective", and WILDASIN DAVID E: "The apparent demise of sales tax deductibility, issues for analysis and policy", *Arlington, National Tax Journal*, volume XLI, n° 3, September 1988, pp 391-94. HILL RODERICK y RUSHTON MICHAEL, "Harmonizing Provincial Sales Taxes with the GST: The problem of Interprovincial Trade", *Canadian tax Journal*, volume 41, Issue N° 1, 1993, pp. 111-13.

⁷⁴ HOLCOMBE, RANDALL G., op. cit pp. 805-807.

⁷⁵ En teoría, las empresas que forman parte del proceso producción-distribución no asumen costes por la administración del IVA debido a los mecanismos de repercusión, liquidación, deducciones, acreditamiento y reembolsos. Sin embargo la práctica es bien distinta ya que el acreditamiento a veces no se aplica en forma total la devolución del impuesto se hace en periodos no muy cortos.

cuando posteriormente, pueden ser deducidos, hace que las empresas tengan que erogar cantidades de dinero que probablemente deducirán parcial o totalmente en sus declaraciones posteriores, teniendo una ventaja competitiva respecto de estos gastos las empresas de Estados Unidos, ya que estos servicios profesionales se encuentran prácticamente exentos en casi todos los Estados de este país.

En Canadá según el Ministro de Finanzas Wilson, la administración del Manufacturers' Sales Tax (impuesto sobre la venta de fabricantes) requirió 1,500 personas por año. Para la administración del GST se requirieron adicionalmente 3,400 a 3900 personas por año, y el costo de este sistema se estima en \$380 millones de dólares canadienses⁷⁶.

Los costos administrativos por parte del gobierno son mayores con un IVA que con un RST. La administración de un IVA en los Estados Unidos a nivel federal, requeriría sustanciales ingresos adicionales, como se sostiene en el Volumen III del Departamento del Tesoro Americano, estimando que los costos administrativos anuales, rondarían los \$1,100 millones de dólares, o cerca del 0.4% de ingresos⁷⁷, con una tasa del 10 por ciento⁷⁸. Además, administrar el IVA, requeriría aproximadamente 20,000 plazas adicionales de personal⁷⁹.

Due y Mikesell⁸⁰, han estimado que los costos de administración del RST Estatal en Estados Unidos, representaban el 0.3 por ciento de los ingresos del período 1979-1981. El "Congressional Budget Office Study", estima que un IVA en

⁷⁶ WHALLEY JOHN y FRETZ DEBORAH, "The Economics of the Goods and Services Tax", op. cit., pp. 3-5 y 94-95.

⁷⁷ En los costos no se incluyen: costos del sector privado en el cumplimiento del registro de operaciones requeridas; costos de otras Agencias Federales envueltas en la administración del IVA, ejemplo; El Servicio Aduanero por importaciones y la Oficina que realiza las operaciones financieras del Gobierno, así como la "Internal Revenue Service".

⁷⁸ La implementación de un IVA a nivel federal en los Estados Unidos tardaría entre 18 y 24 meses. Véase, AARON J. HENRY, "The Value-Added Tax, Sorting Through, the Practical and Political Problems" *The Brookings Review*, 1987, p. 12 En el mismo sentido se declara el informe realizado por The Treasury Department to the President, sobre Tax reform for fairness, simplicity, and economic growth, 1994

⁷⁹ The Treasury Department, Report to the President, op. cit., p. 124.

⁸⁰ DUE F. JOHN y MIKESELL L. JOHN, op. cit.

los Estados Unidos sería muy costoso administrar, tanto para el Gobierno como para los contribuyentes, ya que costaría entre \$7 a \$10 billones de dólares⁸¹.

En consecuencia, es clara la superioridad de los costes en el IVA, tanto para el contribuyente como para el gobierno, pudiendo provocar indirectamente, precios más altos en el mercado, cuando estos costes no pueden ser totalmente deducidos por las empresas⁸².

M) EVASIÓN

Una de las cuestiones que más han sido debatidas, es si el IVA es más "resistente" a la evasión que el RST, para esclarecerlo a continuación se realizará el estudio de tres puntos básicos.

a) En primer término, es conveniente cuestionar, cuáles son las formas más comunes de evasión en los dos sistemas y cuáles son las más peculiares en uno u otro.

Entre las formas o tipos de evasión más comunes entre los dos impuestos están: las transacciones que realizan empresas en el "mercado negro", ejemplo; en la industria de la construcción, parte del sector textil, hoteles y restaurantes, transacciones no reportadas en el sector de servicios como los de fontanería, pintura donde el pago es hecho en dinero; bajos reportes de ventas de empresas o el no reporte de actividades secundarias por parte de empresas. En ciertas instancias el RST y el IVA ofrecen diferentes ámbitos para diferentes tipos de evasión⁸³.

⁸¹ SCHENK ALAN, "Recent activity in the United States involving Value Added Tax", *International VAT Monitor*. August/September, 1992, pp. 5-8

⁸² El centro de Estudios Fiscales de la Universidad de Bath inició un estudio del coste administrativo soportado por los minoristas, como porcentaje sobre el volumen de ventas. Los resultados en 1979 sobre una muestra de 25 minoristas en el área de Bristol, estimaron el coste en un 1 por ciento en las pequeñas empresas, 0,52 por ciento en las medianas y, 0, 16 por ciento en las mayores: Standford C. T. y otros: "Some Preliminary Findings on the Compliance Cost of V A T: Report of a Pilot Study", en *Ocasional Paper núm 7, Bath University, Center for Fiscal Studies*, 1979. Los resultados sobre un estudio más reciente se publicaron en Sandford C. T y otros: *Costs and benefits of V A T*, Heinemann, London, 1981 Citados por José Luis Lampreave en *La empresa española ante el impuesto sobre el valor añadido*, Madrid, Instituto de estudios Fiscales, 1985, p. 63

⁸³ O C D E., op cit. pp. 48-50.

Bajo el IVA, pero no en el RST, los comerciantes pueden realizar el acreditamiento del impuesto sobre compras que la empresa realmente no ha hecho. Bajo el RST, pero no bajo el IVA, comerciantes no registrados pueden falsificar números de registro en forma ilegítima para obtener bienes libres de impuesto o venderlos ellos mismos libres de impuestos fraudulentamente.

b) La segunda cuestión consiste en saber cuántos ingresos se pierden por la evasión en los dos sistemas.

Quando un comerciante opera fuera del sistema del impuesto, toda la recaudación será perdida en un RST, mientras que bajo el IVA, al menos una parte del impuesto será recaudada sobre las compras de comerciantes. Sin embargo, es muy difícil que una empresa con establecimiento permanente pueda evadir el impuesto en cualquiera de los dos sistemas, dada la facilidad para ser localizado por las autoridades.

c) En tercer lugar, ¿cuáles son los métodos que tienden en lo posible a evitar la evasión de los impuestos en los dos sistemas?

Ambos impuestos tienen métodos para detectar la evasión, tales como: los registros del Impuesto sobre la Renta, detección de beneficios marginales de ventas al por menor vendiendo bienes similares y las auditorías.

La balanza se inclina a favorecer el IVA como el impuesto más difícil de evadir, por una característica inherente, que es la comprobación cruzada⁸⁴. El impuesto pagado por una empresa es declarado, por las empresas que compren a este comerciante, como crédito, frente a su propia deuda tributaria. Por ende, existe la posibilidad de detectar una evasión, si la primera empresa declara una menor cuantía. El comprador carece de incentivo para comprar a su proveedor sin pagar el impuesto (en tanto él no pueda evadirse del impuesto sobre sus ventas), porque si lo hace simplemente tendrá un crédito impositivo menor que acreditar y devengará un

⁸⁴ DUE F JOHN, op cit.

impuesto mayor por sus propias ventas. En consecuencia, es más factible la posibilidad de comprobación cruzada en el IVA, favoreciendo a una declaración más exacta, pudiendo tener los inspectores más contacto con las empresas en todas sus fases, lo que es más difícil en el RST.

El IVA se cobra en la importaciones, mientras que el RST hace recaer el impuesto hasta el momento de la venta al por menor, lo que puede provocar el peligro de pérdida de ingresos, debido a la evasión⁸⁵.

Es mucho más eficiente el IVA en la cobertura del sector de los servicios que el RST, porque éste último es más vulnerable a la evasión, dadas las características del impuesto, que son el recaer en el estadio final. Los servicios se presentan por lo general, en los estadios intermedios, como los profesionales. Probablemente sean éstas algunas de las razones por las que la "mayoría" de los países prefieran el IVA.

N) DESIGUALDAD EN EL TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE PRODUCCIÓN

Hay una serie de bienes de producción que normalmente están gravados en el RST: partes de implementos agrícolas, maquinaria industrial, vehículos de transporte, materiales de construcción, electricidad, combustible, etc., y en contraparte el IVA (y GST) que se aplican en la zona de América del Norte, también gravan estos bienes, permitiendo a las empresas, el acreditamiento del impuesto pagado en las compras de todos los bienes de inversión y suplementos auxiliares, usados por éstos últimos. En principio el sistema suspensivo del RST, permite los mismos efectos sobre los bienes de producción, pero el problema se incrementa cuando se trata de bienes de uso mixto, los cuales dejan en el proceso de producción-distribución, algún grado del llamado efecto cascada⁸⁶.

⁸⁵ American Institute of Certified Public Accountants, *op. cit.*

⁸⁶ *Ibidem.*

En el RST, es necesario verificar el uso que se hace de los bienes, debiéndose distinguir a cuáles se aplica el impuesto y a cuáles no. Con el IVA y GST no sucede esto, no hay que indicar el destino de uso de los bienes, simplemente, si es una persona registrada, tendrá el derecho al acreditamiento del impuesto.

Otra tendencia del RST, es su amplia base en la cobertura de los bienes que al parecer es algo más extensa que la del IVA. La razón quizá sea el requerir un aumento de ingresos, dadas las dificultades para gravar los servicios.

Friedlander sostiene que con el IVA la exclusión de los bienes de producción es más fácil que con el RST⁸⁷. Con el IVA, en el método de factura aún y cuando la empresa paga un impuesto sobre todo lo que compra, puede acreditarlo del que debe por sus ventas, el pagado por todas las compras hechas con fines operacionales (con algunas excepciones no importantes), con reembolso de la cantidad total sobre las ventas para la exportación. Se sostiene que el control de este acreditamiento es más fácil que la exención de ventas de bienes de producción bajo el RST. Carl Shoup, afirma además, que es menos probable que las empresas hagan declaraciones fraudulentas al gobierno que a los proveedores⁸⁸.

Sin embargo, existe la opinión de quienes dudan de la validez de los anteriores argumentos⁸⁹, ya que ambos impuestos requieren la verificación de compra de bienes de producción para asegurar que las mercancías se utilicen para los fines intermedios de producción de la empresa. El tipo de verificación es en sustancia el mismo en ambos casos⁹⁰.

⁸⁷ FRIEDLANDER F. ANN, "Indirect taxes and Relative Prices", *Quartely Journal of Economics*, vol. 81, 1967, pp. 125-39.

⁸⁸ La creencia de que los bienes de producción podían excluirse con más facilidad aplicando el IVA que con el gravamen minorista, indujo a Dinamarca y Suecia a decidirse por la forma de valor agregado. Véase, SHOUP CARL, "Experience with the Value Added Tax in Denmark, and Prospects in Sweden", *Finanzarchiv*, vol. 28, marzo de 1969, pp. 236-52, NORR M. y HORNHAMMER N. G., "The Value Added Tax in Sweden", *Columbia Law Review*, vol. 70, marzo 1970, pp. 379-422.

⁸⁹ DUE FRIENDLAENDER, *Análisis económico de los impuestos y del sector Público*, Buenos Aires, 1977, pp 390-91.

⁹⁰ FRIEDLAENDER ANN F., "Indirect taxes and Relative Prices: Reply", *Quartely Journal of Economics*, vol. 82, 1968, pp 344-46.

Sin embargo, concretizando lo anterior a la realidad de América del Norte, encontramos que en Estados Unidos la mayoría de los Estados restringen demasiado la exención de los bienes de producción. Salvo casos como el de Virginia Occidental, en donde se excluyen del RST la mayoría de las compras de las empresas y en Ohio de igual manera, mientras que en el IVA y GST se eximen del impuesto casi todos los bienes de producción intermedia, pudiendo acreditar el impuesto pagado.

Ñ) DESIGUALDAD EN EL TRATAMIENTO DE LAS IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES

En el IVA los exportadores pagan el impuesto a una tasa de 0% pudiendo ejercer el derecho al acreditamiento del impuesto sobre sus ventas, pero tienen una desventaja frente al RST⁹¹ en el cual, los exportadores no pagan el impuesto, considerándolo un sistema más transparente y fácil, con la ventaja de menores costos administrativos⁹².

En la práctica, el IVA es completamente acreditado sobre las exportaciones, mientras que en el RST una porción del impuesto sobre la enajenación de bienes para exportar, puede ir oculto en el precio del bien, exportando el tributo por no tener el derecho a la deducción o acreditamiento. Afectando en algunos casos a los exportadores y por ende a los consumidores.

En las importaciones el IVA debe ser pagado al momento de la importación, salvo algunas excepciones. Con el RST la mayoría de los bienes importados son, gravados de la misma manera que los bienes interiores, es decir en el momento de la venta en el interior del país o por el uso de una empresa o persona consumidora.

En ambos impuestos, las importaciones realizadas por personas o los denominados consumidores finales son gravadas al momento de la importación.

⁹¹ LINDHOLM RICHARD A, *The Value-Added Tax and Other Tax Reforms*, Chicago, Nelson-Hall, 1976

⁹² WHALLEY JOHN Y FRETZ DEBORAH, *op cit.*, p 95.

Sin embargo, existe un problema con el RST en cuanto a la compra de bienes dentro del país, pero fuera del Estado en donde reside una persona. El gravar las importaciones hasta el momento de la venta al por menor, crea problemas en la imposición de transacciones interestatales, como problemas administrativos bajo el supuesto normal de que el Estado de destino es el que tiene derecho a los ingresos fiscales. En Estados Unidos se aplican impuestos sobre el uso inicial (Use Tax) en el interior del Estado donde los bienes fueron comprados. Las provincias canadienses emplean impuestos similares. Solo una estrecha cooperación entre los Estados, y la posibilidad de sustituir el principio de destino por el de origen, puede hacer posible el gravar la mayoría de las transacciones interestatales.

Stephen H. Pollock⁹³, sostiene que el RST de Estados Unidos se exporta directamente cuando el impuesto es pagado a el Estado por un no residente como resultado de una compra. La exportación Indirecta del impuesto ocurre cuando un producto gravado, es vendido fuera del Estado y su precio ha sido incrementado para cubrir los costos incurridos desde el RST estatal pagado por el vendedor sobre sus "inputs"⁹⁴.

El mecanismo más directo para exportar el impuesto es el turismo. Cuando un visitante a un Estado realiza compra de bienes gravados, y posteriormente los envía a su Estado de origen, se esta produciendo una "exportación" del impuesto de Estado a Estado⁹⁵.

En Canadá, el Ministro de Finanzas, Michael Wilson, propuso tres opciones para sustituir el Manufacturers' Sales Tax, por considerarlo un impuesto que alentaba las importaciones y desalentaba las exportaciones y la inversión, proponiendo en las

⁹³ POLLOCK STEPHEN H., "Mechanisms for exporting the state sales tax burden in the absence of federal deductibility", *National Tax Journal*, Volume XLIV, N° 3, September, 1991, pp. 297-310.

⁹⁴ En el Estado de Connecticut, cerca del 3 por ciento de el RST, es pagado directamente por no residentes, siendo normalmente visitantes del Estado. La mayor parte de los ingresos directos de los no residentes provienen de hoteles, moteles y restaurantes.

⁹⁵ ZIMMERMAN, DENIS, "Federal Tax Reform and State Use of the Sales Tax", *Proceedings of the Seventy-Ninth Annual Meeting of the National Tax Association- Tax Institute of America*, November 1986. State of Connecticut Task Force on State Tax Revenues, *Report on the Connecticut Sales and Use Tax*, KPMG Peat Marwick Policy Economics Group, January 1991

tres opciones un Impuesto sobre el Valor Añadido (tipo factura y de sustracción), adoptando el de tipo factura finalmente. Nunca se propuso un RST como opción posible. Señala el referido Ministro que "el IVA haría a las empresas canadienses más competitivas a la exportación". La anterior afirmación, no es del todo válida, ya que el IVA como tal, no es un impuesto que favorezca las exportaciones, sino que por las características propias del impuesto, no desincentiva la exportación al impedir que se produzcan distorsiones por acumulación de gravámenes implícitos en el valor de la mercancía, gracias a los mecanismos de acreditamiento y reembolso, permitiéndose la devolución del gravamen en frontera por la aplicación del principio de gravamen en destino⁹⁶ asumido por el G.A.T.T ahora O.M.C.⁹⁷

O) DIFERENCIA EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ORIGEN Y DE DESTINO

La idealización por parte de los tratadistas del RST, tiende a equiparar totalmente este impuesto con el IVA, pero a través del análisis de los dos impuestos se han encontrado diversas diferencias. Una más de ellas es que el RST no ofrece ninguna opción entre el principio de destino y el principio de origen a diferencia del IVA.

Un Impuesto sobre las Ventas de los minoristas según el principio de origen, no tiene sentido respecto a las exportaciones y presenta innumerables problemas administrativos en cuanto a las importaciones. Se necesitaría otro impuesto para las exportaciones y tendría que basarse en el supuesto valor minorista que tendrían las exportaciones en el extranjero. Las importaciones tendrían que retener su identidad

⁹⁶ Sin embargo llama la atención el hecho que Shoup señala, el IVA era prácticamente inexistente apenas hace 40 años y hoy es un pilar en la estructura fiscal de más de 40 países, usándolo prácticamente casi todos los países de la O.C.D.E., todos los de la Unión Europea, y algunos países europeos más, lo aplican asimismo, casi todos los países de América Latina, Israel, Korea, Nueva Zelanda, recientemente Japón y otros países Asiáticos, así como cerca de 20 países dentro del Continente Africano. Estos precedentes hacen deducir la existencia de algunos "beneficios mayores" que el IVA otorga a los países que lo adoptan en comparación al RST. WAYNE R. THIRSK "The Value-Added Tax in Canada: Saviour or Siren Song?", *Canadian Public Policy Politiques*, Septiembre 1987, p. 273.

⁹⁷ Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 30 de octubre de 1947.

en la etapa minorista con el fin de beneficiarse de la exención que les ofrecería el principio de origen⁹⁸.

En el Área de Libre Comercio de América del Norte, una probable solución para evitar las distorsiones fiscales creadas por el IVA, GST y RST, sería la armonización de los impuestos y el futuro establecimiento del principio de origen entre los tres países y el de destino con terceros países,⁹⁹ pero para ello sería necesario modificar el RST estatal de Estados Unidos probablemente por un nacional Impuesto al Valor Añadido, como el que se aplica en la Unión Europea, entre los países miembros, pero este problema se tratará en la tercera parte del Trabajo.

P) VISIBILIDAD DEL IMPUESTO

Algunos tratadistas consideran más óptimo el RST respecto al IVA en cuanto a la visibilidad del impuesto¹⁰⁰. Cuando un consumidor compra un bien, el IVA normalmente va incluido en el precio, al contrario del RST que siempre va en forma separada. En éste último, el consumidor esta mejor enterado del impuesto que paga¹⁰¹.

En México, cuando se introdujo el IVA, éste aparecía en forma separada del precio, pero fue tal su impopularidad que en 1985 se adoptó el IVA oculto en el

⁹⁸ El impuesto sobre las Ventas de los minoristas que se aplica tanto en Canadá, como en Estados Unidos, encuadra con el principio de destino, que puede llevarse a cabo sin control fronterizo. Puede permitirse que todas las importaciones, menos las que se efectúen por el usuario final, entren libres de cualquier impuesto compensatorio sobre las importaciones; los bienes importados serán gravados cuando pasan del minorista nacional al usuario nacional. SHOUP S. CARL, *Public Finance; Treatises in Modern Economics*, Edited By Harry G. Johnson, 1980.

⁹⁹ MCLURE, Jr. CHARLES, *What Can the United States Learn from the Canadian Sales Tax Debate?*, Edited by John B. Shoven and John Whalley, 1992, p 317-18.

¹⁰⁰ RANDALL G. HOLCOMBE, "The Value Added Tax and the Sales Tax", *Revista Internazionale di Scienze economiche e Commerciali*, vol 37, n° 9, 1990, pp. 810-812.

¹⁰¹ La tendencia a trasladar el impuesto por separado, se acrecentó en Estados Unidos y Canadá por la práctica impuesta por la ley en las provincias y muchos Estados y seguida en todos, de que los minoristas agregan por separado el impuesto al precio en el momento del pago en vez de incluirlo en los precios. Esta norma se introdujo por presión de los grupos de minorista que lo querían así por varias razones no deseaban ser censurados por aumentar los precios, creían que facilitaría la uniformidad de excepción por todas las firmas; y se evitaba la necesidad de modificar gran cantidad de precios y de apartarse de líneas de producción establecidas.

Q) DIFERENTES INGRESOS

**TABLA
DETALLE DE INGRESOS**

	CANADÁ		ESTADOS UNIDOS		MÉXICO	
	C\$a		\$b		\$b	
	1990	1996	1990	1996	1990	1996
IVA	3367	18455			15378	19657
RST	31763c	17247	121287d	125448d		
TOTAL	35130	35702				

a- Dólares Canadienses

b- Dólares Americanos

c- Incluye el RST, recaudado por el Gobierno Federal, Provincial y Local.

d- Constituye el RST Estatal y Local.

Fuente: Statistics Canada, US Budget, the Final Monthly Treasury Statement, and the Annual Report of the US Treasury Department, Government Finances, published by the Bureau of the Census, CEPAL, sobre la base de cifras de la Secretaría de hacienda y Crédito Público y del Banco de México.

TABLA

IVA-GST-RST EN PORCENTAJES DEL PIB

CANADÁ			ESTADOS UNIDOS			MÉXICO		
1990	1996	1998	1990	1996	1998	1990	1996	1998
5.1	5.0	5.3	2.4	2.5	2.2	3.6	2.9	3.1

Fuente: Revenue Statistics of OECD, Member Countries, 1999.

Los ingresos van vinculados al número de tasas, al nivel de las tasas y a la extensión de la base impositiva de los bienes y servicios¹⁰⁵. Ante esto podemos observar que los impuestos indirectos son dos veces más importantes en Canadá que en Estados Unidos, reflejándose la ausencia de un impuesto federal sobre las ventas en Estados Unidos. El porcentaje del RST provincial canadiense es alto en

¹⁰⁵ También va sujeto a las políticas económicas de cada uno de los países, a sus hábitos de consumo, su historia, etc.

comparación al RST estatal y local de Estados Unidos¹⁰⁶. México queda en un nivel "intermedio", pero alto en comparación con los Estados Unidos, en cuanto al porcentaje del PIB¹⁰⁷.

La laguna de un impuesto nacional sobre las ventas en los Estados Unidos, se refleja en el porcentaje de su producto interno bruto (PIB). En 1982 el total de los ingresos de impuestos de todos los niveles del gobierno fueron un promedio de 30.5 por ciento del PIB. En el mismo caso los países de la Unión Europea, tuvieron un porcentaje de 40.1 por ciento, y en los países de la O.C.D.E., excluyendo a Estados Unidos, fue de 37.1 por ciento¹⁰⁸. En los Estados Unidos, el impuesto sobre las ventas (estatal y local) obtuvo aproximadamente el porcentaje de 6 puntos menos de PIB que los países de la Unión Europea y de la O.C.D.E.¹⁰⁹. Ello debido a que no sólo los impuestos sobre las ventas son bajos en este país, sino también los impuestos sobre las sociedades y otros.

R) EL PROBLEMA DEL CRUCE DE FRONTERAS POR LOS CONSUMIDORES

La existencia de un comercio de cruce de fronteras por parte de los consumidores entre los tres países, reduce la eficacia del principio de destino, ya que

¹⁰⁶ El porcentaje del 10 por ciento de los impuestos indirectos en Canadá queda por debajo del promedio de 11.8 por ciento de los países miembros de la O.C.D.E.. Véase, PERRY DAVID, "international Tax Comparisons", *Canadian Tax Journal*, 37, n° 5, 1989, pp. 1347-57.

¹⁰⁷ Existe un estudio de la O.C.D.E. en donde se comparan el IVA y el RST, en cuanto a la extensión de la base del impuesto, comparando el porcentaje de consumo privado, más compras del gobierno a el sector privado, obteniendo el resultado de que el 70 por ciento del total del consumo fue usualmente en la base de los países que tenían IVA. En los países que tenían RST, fue entre 30 y 50 por ciento. Esta diferencia se debió fundamentalmente a que el IVA se extiende más a los servicios y grava en algunos países los alimentos, medicinas y libros, a bajas tasas.

En las últimas décadas se han obtenido más ingresos con el IVA que con el RST, debido al mejor control en la evasión del impuesto y por gravar de los servicios.

¹⁰⁸ The Treasury Department Report to the President, "Tax reform for fairness, simplicity, and economic Growth", *Tax Ideas*, December 20, Bulletin 24 Extra, 1984, pp. 220-21.

¹⁰⁹ La inexistencia de un impuesto nacional sobre las ventas y la poca extensión hacia los servicios por parte del RST de Estados Unidos, están entre las causas por las cuales son menores los ingresos fiscales. El Estado de Florida ha ido extendiendo la base de su RST hacia los servicios, habiendo obtenido más de \$130 millones de dólares en nuevos ingresos, solamente por el consumo personal de servicios. Agregando \$250 millones de dólares por el consumo familiar de otros servicios. Entre éstos están el de dentistas, legales, servicios contables, barberías y otros. Rockwood, Fresen, and Francis, 1987, pp 9 y 15. Fox and Murray, 1988, p. 28.

el consumidor tratará de evadir los impuestos, comprando los artículos que quiera en un Estado donde la tasa del impuesto sea más baja, y enviándolos al propio país antes o pidiéndolo en un establecimiento de órdenes por correo o vía electrónica en otro Estado. El atractivo de cometer este tipo de "fraude", depende de la distancia, del valor unitario de los artículos comprados y de las diferencias en las tasas impositivas.

Alternativamente, el consumidor puede reclamar la exoneración del impuesto al consumo en un país, mandar lo adquirido a su país natal, y tratar de evitar éste último el pago de impuestos. La evasión puede ser practicada también por los mayoristas o vendedores al menudeo, en el caso de reventa, o puede exigirse la exoneración de impuestos al consumo, en el caso de ventas al extranjero. En el primer caso, crean un fuerte aliciente para el fraude, las diferencias en las tasas impositivas y en el último, el nivel absoluto de los impuestos sobre el consumo.

El cruce de fronteras para realizar compras por parte de consumidores en los Estados Unidos se da, tanto en la frontera norte con Canadá como con la frontera sur en México. La existencia de este comercio transfronterizo, actualmente es mayor entre la de Canadá y Estados Unidos, por diversos motivos, entre algunos de ellos podemos citar, el establecimiento en 1991 del GST, también por la existencia de una gran población en la zona fronteriza. Por el otro lado; México tiene una población menos concentrada en esa zona, y los ingresos son menores, pero aun así existe un importante cruce de fronteras de mexicanos para realizar compras en los Estados Unidos¹⁰.

a) Frontera Canadá-Estados Unidos

En primer lugar, el problema de cruce de fronteras para realizar compras en la zona Canadá-Estados Unidos, se incrementó desde enero de 1991, fecha en que se estableció el GST, pues dada la combinación de las tasas federal (GST) y provincial (RST) de los Impuestos sobre las Ventas canadienses, se obtienen grandes

¹⁰ SHOVEN B. JOHN y WHALLEY JOHN, "Canada U.S. Tax comparisons. what can the United States learn from the canadian sales tax debate?", op. cit., pp. 295-321

diferencias en comparación con el RST estatal de los Estados Unidos, a modo de ejemplo; se puede encontrar en la provincia de Quebec una tasa máxima combinada de hasta un 15% y una mínima de 7% en Alberta, por el otro lado en los Estados Unidos encontramos una tasa máxima de 6.5% en la zona fronteriza, específicamente en el Estado de Washington y una mínima de 0% en Montana y New Hampshire¹¹¹.

TABLA
DIFERENCIAS DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS ENTRE LOS
ESTADOS FRONTERIZOS DE CANADA Y ESTADOS UNIDOS

Canadá		Estados Unidos	
	%		%
British Columbia.....	13	Washington.....	6.5
		Idaho.....	5
		Montana.....	0
Alberta.....	7	Montana.....	0
Saskatchewan.....	16	Montana.....	0
Manitoba.....	14	North Dakota.....	5
		Minnesota.....	6
Ontario.....	15	Minnesota.....	6
		Wisconsin.....	5
		Michigan.....	4
Quebec.....	15	New York.....	4
		Vermont.....	4
		New Hampshire.....	0
New Brunswick.....	15	Maine.....	5
Nova Scotia.....	15		
Prince Edward			
Island.....	17		
Newfoundland.....	15		

¹¹¹ RUGGERI G.C y VAN D. WART, "Over optimism and the GST: A critical Comment on the Hamilton and Kuo, General Equilibrium Analysis, *Canadian Tax Journal*, vol. 40, N° 1 n° 1, 1992, pp. 159-161

Ante estos resultados el Gobierno Federal de Canadá ha expresado la necesidad de armonizar estos impuestos sobre las ventas con los Estados Unidos, pero éste país no cuenta con un RST o IVA federal. El impacto que ha tenido el GST en la zona fronteriza, ha sido adverso. En 1990 un estudio realizado por la "Revenue Canada"¹¹², estimó que los precios de bienes de consumo se incrementarían en un 3.8% con el GST; en adición se consideró una ventaja en favor de los Estados Unidos de 16% sobre los precios existentes.

También se previó que el GST provocaría un incremento en el tráfico de cruce de fronteras, por cerca de 2 millones de compradores anuales. Sin embargo las estadísticas en Canadá han reportado que el número de automóviles que han cruzado la frontera hacia los Estados Unidos, ha aumentado a 4.8 millones en los primeros seis meses de 1991. Este incremento se debió a varias causas: el incremento en el valor del dólar canadiense, altos precios en la gasolina y el tabaco, el rápido incremento de los precios al consumo en general, la reducción de tarifas aduaneras en virtud del Acuerdo de Libre Comercio entre Estados Unidos y Canadá de 1989 y, por el establecimiento del GST.

Las estadísticas muestran que el grande flujo de cruce de fronteras ha reducido la demanda de consumo doméstico por cerca de \$5 billones de dólares, es decir, cerca del 0.7% del PIB. La "Revenue Canada" indicó que el GST es probablemente responsable en una quinta parte de este impacto, esto es, una disminución del 0.15% en el PIB, o cerca de \$1 billón de dólares en 1991. Este impacto económico negativo crea distorsiones en las tasas de los impuestos GST y RST de Canadá, pudiendo provocar en un futuro un cambio en las tasas aplicadas en la zona fronteriza con los Estados Unidos.

^{1 2} Canada, Revenue Canada, Customs and Excise, *Relative Prices and Same Day Travellers*, Ottawa: the department, 1990). ALAN FREEMAN, "Ottawa Foresaw Effect of GST," *The Globe and Mail*, September 18, 1991.

b) Frontera Estados Unidos-México

En el otro lado de la frontera sur de Estados Unidos con México, existe un comercio interfronterizo menor, pero no menos importante que el de Canadá¹¹³. El comercio de este tipo en esta zona se debe fundamentalmente: a la venta de productos de mayor calidad y a menor precio en los Estados Unidos, y a menores tasas de impuestos del RST estatal con un máximo de 7.26 en Texas y un mínimo de 5.75% en New Mexico¹¹⁴. En comparación a las tasas mexicanas del IVA 10, y 0%¹¹⁵.

TABLA

**DIFERENCIAS DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS
ENTRE LOS ESTADOS FRONTERIZOS DE
MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS**

México Estado	Estados Unidos		
	tasa	Estados vecinos	tasa
	% *		%
Baja California Norte	10 y 0	California.....	6.15
Sonora.....	10 y 0	California.....	6.15
		Arizona.....	6.90
Chihuahua.....	10 y 0	Arizona.....	6.90
		New Mexico.....	5.57
		Texas.....	7.26
Coahuila.....	10 y 0	Texas.....	7.26
Nuevo León.....	10 y 0	Texas.....	7.26
Tamaulipas.....	10 y 0	Texas.....	7.26

¹¹³ Las ciudades fronterizas de México, que tienen un mayor comercio libre con los Estados colindantes de los Estados Unidos, son fundamentalmente: Tijuana, Ciudad Juárez, Nuevo Laredo, Reynosa y Matamoros. Véase, PAZOS LUIS, *Libre Comercio: México-E.U.A.; Mitos y hechos*, Mexico, Editorial Diana, Edición Bilingüe, 1990, pp. 39-40.

¹¹⁴ United States, "CCM State tax Royalty", volume 46, n°30, July 23, 1985.

¹¹⁵ Mexico, "North America", Matthew Bender & Co., Inc., 1991, p 45

No disponemos de estadísticas que muestren el porcentaje de comercio de consumidores que viven en la frontera entre los Estados Unidos y México, pero si hay algo que puede demostrar al menos una parte de ello. Durante el sexenio del presidente Salinas de Gortari, se estableció para los consumidores mexicanos la franquicia límite de \$300 dólares por persona para introducir al país mercancías por tierra, para uso personal o familiar, procedentes de los Estados Unidos¹¹⁶. Más, fue tanta afluencia de personas que introdujeron bienes por varios años y varias veces que el Gobierno tuvo que reducir la franquicia a \$50 dólares. Desafortunadamente al parecer la reducción de la franquicia ha vuelto a propiciar uno de los eternos problemas, que se refiere al contrabando de mercancías, el cual ha existido por muchos años, perjudicando indirectamente a las empresas mexicanas que están registradas y que tienen que pagar diversos impuestos de importación¹¹⁷.

En consecuencia, el presente problema demuestra que la existencia de diferencias impositivas en los impuestos indirectos (GST, RST, IVA), no puede provocar, sino que provoca en la práctica, distorsiones en la asignación de recursos, diferencias en precios, distorsiones en la competitividad de las empresas y en el consumo. Además como ha sucedido en recientes años (1991), en Canadá se ha reducido el porcentaje del PIB por el impacto del GST en la zona fronteriza con Estados Unidos. Por lo tanto, es necesario tomar una serie de medidas que tiendan a reducir éste importante problema.

S) PROBLEMAS GENERALES EN EL SECTOR DE LOS SERVICIOS

Conforme se ha avanzado en el tratamiento del sector de los servicios, hemos encontrado diferencias en su tratamiento en los tres países, fundamentalmente en las tasas, en las exenciones y la ausencia casi general de su cobertura por parte del RST estatal de los Estados Unidos.

¹¹⁶ Para aclarar y ser más ágil el cruce de vehículo por las fronteras del norte de México, se estableció por el Gobierno Federal, el sistema del "semaforo Fiscal".

¹⁷ Además del IVA, esta el Impuesto especial sobre Produccion y Servicios y algunos Derechos o Cuotas Compensatorias.

Ante estas diferencias, es conveniente analizar las razones por las cuales el RST no comprende en su mayor parte la cobertura de los servicios y los efectos que para el Área de Libre Comercio puede tener éste diferente tratamiento, ya que México y Canadá sí los gravan en su mayor parte a través del IVA y GST

a) Estados Unidos y el RST

El RST exime la mayoría de las prestaciones de servicios, en gran parte por motivos administrativos. Las pequeñas empresas o los profesionales suministran la mayor parte del valor total de estos servicios.

En la práctica los servicios se gravan implícitamente en cuanto se suministran a las empresas y se incorporan en los bienes gravables que se venden al por menor, ejemplo; los servicios suministrados a una empresa de producción de pantalones y los servicios intermedios de venta al por mayor y al por menor, están incorporados en el precio imponible de venta de los pantalones al por menor¹¹⁸.

El estatus de exención del impuesto sobre los servicios, cuando éstos se presten separadamente puede originar cierta distorsión de la actividad económica, por ello se ofrece un incentivo para evitar el prestar el servicio junto con la venta del bien y a precio único¹¹⁹.

Por otro lado, los servicios vendidos directamente al consumidor, consisten en valor añadido en las últimas etapas del proceso. La exención de varios servicios en el RST, hace que el impuesto discrimine contra el valor añadido en las etapas iniciales, a pesar de que el impuesto no se aplica hasta que se efectúe la venta final al consumidor.

¹¹⁸ No incluyendo los asalariados bajo el régimen del ISR. HARRY JOHNSON, *Public Finance*, 1980, p

¹¹⁹ DUE F JOHN, *op. cit.*, p. 236.

No es común el que los Estados Unidos importen de otros países servicios, aunque sí resulta común "importarlos" de un Estado a otro, cuando uno de ellos los exenta. Esta situación se produce por varias causas que en los siguientes apartados se analizarán.

b) Obstáculos del RST para gravar los servicios

1. Piramidación¹²⁰

Uno de los obstáculos principales que impiden la extensión del RST a los servicios, es la posibilidad de crear un efecto de piramidación cuando éstos son consumidos por un productor de bienes. Estos problemas de piramidación, son actualmente resueltos a través de exenciones de venta para reventa y por medio de certificados de exención, como sucede para la compra de maquinaria y equipo para la producción de un bien.

A modo de ejemplo, el caso de la General Motors, quien tiene que comprar partes de automóvil para revender o comprar piezas que van incluidas en la fabricación de un automóvil, como espejos, cristales, etc. Estos materiales tiene que estar exentos, por no ser la empresa el consumidor final. Pero ¿qué pasa con los servicios prestados durante la fabricación del bien, como los que le ofrece una empresa consultora o de asesoría de infortunios o accidentes, o el procesamiento de datos?, probablemente estas compras de servicios irán incluidas en el precio final, al no existir un mecanismo para excluirlos de la base.

El mecanismo tradicional para prevenir la piramidación es el enfoque físico que tiende a identificar un artículo que es comprado para revenderlo. Sin embargo, a veces esta identidad física se pierde en los estadios intermedios del proceso económico de producción, consumidos por el comprador, quedando fuera del ámbito de la venta para reventa o exención.

¹²⁰ ibidem

Frecuentemente muchos de los servicios son consumidos primeramente por los productores, fabricantes o empresas. Al existir la pirimidación puede alentar la integración vertical de las empresas y puede incrementar vertical y horizontalmente inequidades en el *sales tax*.

Por otra parte, se pueden anticipar efectos negativos sobre el desarrollo económico, cuando se gravan los servicios prestados a las empresas. El gravar la producción de servicios a las empresas, en un Estado, puede inhibir la habilidad para producirlos y para exportarlos fuera de él, pudiendo alentar la importación de servicios no gravados en los otros Estados.

No se desconoce la característica del RST de exentar servicios útiles para prevenir el efecto de cascada, por ejemplo; en la fabricación (producción directa o procesamiento de bienes tangibles), agricultura (particularmente para su uso en el riego), está exento el uso de la electricidad u otros combustibles. En algunos Estados estas exenciones están medidas como una fracción del total del costo de producción. Estas exenciones son claramente medidas de anti-pirimidación.

Sin embargo, todos los Estados tienen en la práctica algún grado de pirimidación, en la base de su *sales tax*.

2. Un impuesto sobre el consumo

Normalmente es entendible que el RST es un impuesto sobre el consumo. Pero sobre el hecho de dónde debe ser gravado un acto impositivo, no existe acuerdo en la teoría, por lo que ante esta situación se plantean dos problemas: Primero; ¿Deben los servicios ser gravados?, Segundo; ¿Si la respuesta es afirmativa, en cuál Estado deben ser gravados cuando intervienen dos o más?,

Consideramos que los servicios en general, pueden ser gravados bajo el RST, no siendo necesario que lo sean todos, en este sentido lo han hecho por ejemplo; los Estados de Connecticut, Pennsylvania, New York, New Jersey, Massachusetts, etc. Habiendo extendido la cobertura del impuesto a los servicios como los profesionales

y de reparación de vehículos entre otros¹²¹. La principal razón para no gravar los servicios, es por las dificultades administrativas que ello entraña.

Respecto a la segunda pregunta, sobre cuál de los Estados debe aplicar el impuesto sobre un servicio, cuando varios están involucrados; la respuesta se puede obtener por medio del siguiente ejemplo: supongamos que un abogado en el Estado A, presta servicios para un cliente que se encuentra en el Estado B, ¿Cuál de éstos Estados debe cargar el impuesto?. Es claro que sólo el Estado B, donde el beneficio de los servicios son consumidos se debe gravar. Similarmente, asumiendo que ambos Estados A y B imponen el RST sobre el servicio de procesamiento de datos, y que la empresa que se encuentra en el Estado A, procesa la información para el cliente que se encuentra en el Estado B. Una vez más, solamente el estado B, deberá cargar el impuesto.

Si los servicios son transformados o consumidos en más de un Estado, ¿debe la base del impuesto ser repartida? o ¿asignada a un sólo Estado?. Obviamente preferimos el Estado de consumo, al Estado que transforma el servicio, porque, el sales tax es un impuesto sobre el consumo.

Pero el problema es más grave cuando el servicio es consumido en cuatro o más Estados y es difícil o imposible determinar la proporción de los beneficios de consumo en cada uno de ellos.

El **Use Tax**, es un impuesto que complementa a el RST, en orden a prevenir los problemas competitivos, al gravarse en varios Estados: probablemente se pueda eludir el pago del impuesto, comprando desde fuera de un Estado, pero resulta que finalmente se tiene que pagar el **Use Tax**, no obteniendo "ganancia" alguna. Por lo tanto la respuesta al problema de determinar el consumo en varios Estados podría ser, la adopción de un **Use Tax** sobre los servicios.

¹²¹ DUNCOMBE WILLIAM, "Economic change and the evolving state tax structure: the case of the sales tax", *National Tax Journal*, volume XLV, n° 3, september, 1993, pp 302-306.

3. El problema de la equidad

La política del impuesto debe tomar en cuenta la **equidad horizontal**, que se refiere a gravar igualmente a toda persona con la misma capacidad de pago, y la **equidad vertical**, manteniendo e incrementando la progresividad. Una amplia base del RST sobre el consumo de ambos bienes y servicios, aplicados a cada dólar de consumo, debe tomar siempre en cuenta quien realiza las compras¹²², por lo que los servicios proveídos a las empresas para producir un bien, no siendo para consumo propio de la misma deben estar exentos.

4. El problema de la Regresividad¹²³

Los impuestos sobre el consumo son casi siempre regresivos, y esa **regresividad inherente** en el impuesto, es una de las mayores cuestiones en las políticas de mercado de los Estados.

5. Problemas Administrativos

Muchos problemas administrativos pueden ser identificados al imponer el impuesto sobre los servicios. El RST, es un impuesto aplicado sobre el consumo que exenta las compras realizadas por los fabricantes de un producto y grava el consumo de servicios. Asimismo, los servicios producidos para consumo fuera del Estado están exentos. Un sistema que sigue cuidadosamente estas características, es prohibitivamente costoso para administrar, tanto a los bienes y los servicios.

El caso de las telecomunicaciones ejemplifica a una industria a donde los costos administrativos pueden ser altos, cuando se trata de localizar entre empresas multiestatales que consumen este servicio.

En el IVA y GST, aunque tienen un sistema administrativo más costoso, no tienen estos problemas.

¹²² QUICK P. y MC KEE M "Sales Tax on services: revenue or reform?", *National tax Journal*, volume XLI, n° 3, september 1988, p 400.

¹²³ Sobre el conocido efecto de la Regresividad, nos remitimos a los manuales de Hacienda Pública que lo tratan

c) Beneficios posibles por la cobertura del RST sobre los servicios

Como lo señaló F. Due: "no hay razones básicas del por qué el *sales tax* deba ser conferido sólo a los bienes. La tendencia a hacerlo... es más el producto de un accidente histórico. El objetivo del *sales tax* es distribuir los costos de servicios gubernamentales en relación a los gastos de consumo... La adquisición de servicios por parte de las familias constituye un gasto de consumo en la misma forma que la compra de bienes; no hay una básica diferencia entre los dos que garanticen un tratamiento diferente. Los consumidores obtienen satisfactores desde los servicios justo como lo hacen de los bienes"¹²⁴.

Existen sin embargo razones históricas del predominio de los bienes en el RST. En Estados Unidos desde la implementación del impuesto hubo una tendencia a gravar más los bienes que los servicios, también dadas las características del impuesto, era más fácil de administrarlo no gravando los servicios y sí en cambio exentándolos, otro problema por el que no se extendió a este sector, era por considerar que sería más regresivo.

Hay una serie de argumentos que favorecen la extensión de los servicios dentro del RST:

1. Gasto de bienes y servicios

Los gastos sobre los servicios constituyen gastos sobre el consumo justo como la compra de bienes. La diferencia no es significativa entre las dos formas desde el punto de vista de satisfacción de una necesidad. La diferencia es prácticamente artificial.

2. Mayores ingresos

En segundo lugar la extensión del impuesto a los servicios puede generar grandes montos de ingresos, por ejemplo los producidos por

¹²⁴ DUE JOHN F, "Proposed Application of the Illinois sales tax to services" *Illinois Business Review* 44, Nº 3, (June 1987), p 3.

New México que fueron aproximadamente el doble de un convencional RST.

3. Solución a la Regresividad del impuesto

Una amplia extensión a los servicios hacen el impuesto menos regresivo, dado que los gastos sobre servicios tienden del todo a incrementar los ingresos. Desafortunadamente, algunos de estos gastos son uno de los más difíciles de captar bajo el RST, particularmente en servicios de educación y servicios de limpieza ofrecidos. La inclusión de servicios típicos como lavandería, lavado en seco, reparación y peluquería, no lesionan la regresividad ni añaden grandemente una carga sobre los más pobres: un estudio realizado por David Davies, muestra que gravar los servicios en las ventas al por menor incluyendo los alimentos, hace el impuesto más progresivo, mientras que la imposición sobre los servicios médicos lo hace más regresivo. Él concluye que en general el gravar los servicios tiene un pequeño impacto sobre el modelo distributivo¹²⁵.

4. Mayor eficiencia

El sistema del impuesto no debe innecesariamente distorsionar las decisiones privadas de tipo económico, pues el RST crea incentivos y desincentivos que deben ser tomados en cuenta valorando en todas sus partes los beneficios que otorgará al Estado y a sus residentes.

Si el impuesto es aplicado tanto a los bienes como a los servicios a una misma tasa, ello no creará incentivos artificiales que distorsionen el consumo.

La ineficiencia al menos parcialmente del RST, la dirigen los tratadistas a través de la exención de ciertos bienes que son para la reventa, pero no hay una distinción económica entre las compras que realiza una empresa de bienes terminados para la reventa, o compras de materiales para procesar y vender posteriormente; y compra de servicios para comprar y vender. Ante esto la exención para la reventa debe ser

¹²⁵ "The significance of taxation of services for the Pattern of Distribution of tax Burden by Income Class", *Proceedings of the National tax Association*, 1969, pp 138-46

aplicada a todas las compras que realizan las empresas sobre bienes y los servicios.

T) PROBLEMÁTICA GENERADA POR LOS IMPUESTOS "DOBLES"

Actualmente Canadá tiene un IVA a nivel Federal y un RST a nivel provincial, los cuales son dos sistemas no armonizados¹²⁶. Los Estados Unidos tienen un RST estatal y local semi-armonizado, y por diferencia México cuenta con un IVA Federal unificado¹²⁷.

El hecho de que en Canadá y Estados Unidos existan dos sistemas de impuestos sobre el consumo no armonizados o unificados, se debe a cuestiones de tipo estructural, psicológico, histórico, económico y político. Sin embargo la existencia de impuestos dobles en éstos dos países, puede generar una serie de problemas como: complejidad administrativa, mayores costes, evasión, comercio interfronterizo, mayores ingresos, precios más altos y distorsiones en las importaciones. Sin que impliquen repetición de argumentos anteriores, se explicarán brevemente estos efectos.

a) Complejidad administrativa

Tiene mayores complejidades administrativas, un contribuyente canadiense que un mexicano, pues el primero tiene que administrar "dos" impuestos, llevando un libro de registro de compras y ventas del GST y un libro de ventas al por menor para el RST, mientras que el contribuyente mexicano, "sólo" tiene que administrar el IVA, generando una relativa ventaja administrativa de este último.

Un contribuyente canadiense tiene que determinar si un producto esta exento bajo el RST y si esta sujeto al GST a nivel federal, ya que no existe una armonización de bases y tasas entre los dos impuestos.

¹²⁶ Con las excepciones referidas anteriormente (Newfoundland, Nova Scotia, New Bruswick y Quebec).

¹²⁷ Cuando se habla de "unificados" se refiere a sus bases y tasas impositivas, así como a su recaudación y administración.

b) Mayores costes

Generan mayores costes para el contribuyente, administrar dos impuestos que uno. Para el gobierno la dualidad de impuestos, da lugar a una doble actividad recaudatoria y de inspección contable.

c) Evasión

El control de la evasión de impuestos sobre el consumo puede ser mejor cuando se administra uno sólo, que cuando son dos, y la tendencia a evadir los impuestos por parte de los contribuyentes, puede ser mayor cuando son dos los impuestos que gravan el consumo, que uno¹²⁸.

d) Mayores ingresos

Aunque los ingresos están vinculados al número de tasas, nivel de las tasas y a la extensión de la base impositiva, también influye el hecho de que sean dos los impuestos que recaen sobre el consumo en un país (Canadá, Estados Unidos), en lugar de uno, en este caso, México está en desventaja cuantitativa¹²⁹.

e) Comercio interfronterizo

Impuestos dobles en Canadá dan tasas impositivas parecidas a las de la Unión Europea (17%). En Estados Unidos la combinación de tasas no trae altas tasas, pero si genera entre éstos dos países un comercio de consumidores que viven a lo largo de la frontera por esas diferencias impositivas, favoreciendo a las empresas de Estados Unidos, y generando esta doble imposición una diferencia en la asignación de recursos.

f) Precios más altos

La suma en la factura, de dos impuesto sobre el consumo, sobre un mismo producto, genera un mayor precio al consumidor, pudiendo crear distorsiones en los precios y en la competitividad, incentivando la evasión.

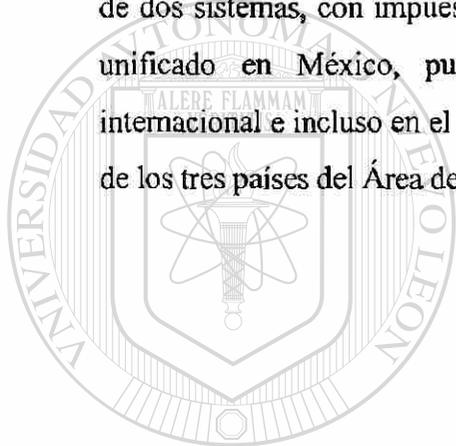
¹²⁸ Lo es el caso de Canada, Estados Unidos y Mexico.

²⁹ También deben tomarse en cuenta otros elementos como el Producto Interno Bruto, número de contribuyentes, control gubernamental, etc. Además véase las tablas de ingresos presentadas en éste capítulo

g) Distorsiones en las importaciones

Las diferencias estructurales entre el IVA y RST, pueden provocar complejidades administrativas en la importación cuando los dos impuestos se aplican en un mismo país (Canadá), dado que el IVA normalmente se paga al momento de cruzar la aduana, con el RST el producto puede entrar al país sin pagar el impuesto, debiéndose hasta el momento de la venta. En consecuencia un importador canadiense tiene que hacer dos tratamientos distintos a un mismo producto; paga el GST al cruce de la frontera y el RST queda en suspenso hasta la venta.

Por lo tanto, se puede concluir que la existencia en Canadá y Estados Unidos de dos sistemas, con impuestos dobles, no armonizados o unificados, y un sistema unificado en México, pueden crear problemas complejos en el comercio internacional e incluso en el nacional, por lo que deberán tomarse medidas por parte de los tres países del Área de América del Norte.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPÍTULO III

ANÁLISIS FISCAL DE LOS PRINCIPALES SECTORES PACTADOS EN EL TLC

SUMARIO: ANÁLISIS FISCAL DE LOS PRINCIPALES SECTORES PACTADOS EN EL TLC.-A) Sector Automotriz.-B) Sector Textil.-C) Agricultura y productos alimenticios -D) Sector Servicios.- E) Servicios profesionales -F) Transporte Terrestre.-G) Telecomunicaciones.-H) Servicios Financieros.-a) México -b) Canadá -c) Estados Unidos.-d) Resultados.

Es conveniente realizar un análisis específico y práctico del tratamiento fiscal que en materia de imposición indirecta -en nuestro caso el IVA-GST y RST- reciben los diferentes sectores económicos que han sido pactados dentro del texto del TLC, para poder determinar en forma concreta las diferencias en el objeto, las bases y tasas de los impuestos que cada uno de los países miembros aplica.

Al no poder contemplar todos y cada uno de los sectores pactados, por ser innumerables, nos limitaremos a analizar los más importantes¹³⁰, en base al grado de flujos comerciales y por su importancia en el comercio de América del Norte.

A) SECTOR AUTOMOTRIZ

La industria automotriz es uno de los sectores más dinámicos del desarrollo industrial y del crecimiento económico en América del Norte, particularmente en México¹³¹. El TLC

¹³⁰ Si se desea conocer todos los sectores comprendidos dentro del Tratado, véase, Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos.

¹³¹ Tratado de Libre Comercio en América del Norte; Monografías, N° 10. México, SECOFI, 1992, Tomo I P. 131.

contempla en varios de sus apartados, el tratamiento que este sector tendrá a partir de su entrada en vigor¹³².

a) México

En primer término el IVA mexicano grava la enajenación de automóviles, ómnibus y camiones¹³³ con una tasa del 15%.

b) Canadá

Por otra parte, Canadá grava con un 7% a los automóviles, ómnibus y camiones a nivel federal, pero agregando alguna de las tasas de gravamen del RST que se aplican en cada una de las provincias respectivamente, se puede encontrar a modo de ejemplo; que si el acto comercial de venta se realiza en Newfoundland, se aplicará una tasa del 17%, o si se realiza en New Brunswick será del 15% y así sucesivamente sucederá lo mismo en cada una de las provincias en donde se lleve a cabo la venta. Pero en algunos casos como excepción, la provincia de Ontario exenta automóviles nuevos de un año y modelo específico, camiones y vagonetas.

c) Estados Unidos

En este país, seis Estados establecen bajas tasas sobre los automóviles : Alabama (1.5% a 4%); Mississippi (3% a 5%); New Mexico (2% a 3.5%); North Carolina (2% con un

¹³² Véase, Texto TLC, anexo 300-A, Sector Automotriz, 21 págs.

¹³³ No se realizará el tratamiento de las partes o componentes automotrices; solamente se analizarán los conceptos enumerados.

máximo impuesto de \$120 dólares o 3° o); South Dakota (3% a 4° o); y Virginia (2% a 3) Vermont (4%, o \$300 dólares).

Ciertas exenciones del RST sobre los automóviles, se aplican en Kentucky, Maryland, Minnesota, Oklahoma, Texas, West Virginia y el Distrito de Columbia.

d) Resultado

De lo anterior se puede desprender que en Canadá se aplican tipos incrementados e intermedios a los automóviles, tomando en cuenta la combinación de tasas entre el GST federal y el RST provincial, con hasta un 17%. En México se aplica una tasa normal de 15% y en Estados Unidos tasas reducidas, y en algunos casos muy reducidas, ejemplo; el 1.5% de Alabama, hasta algunas exenciones.

Llama la atención, el hecho de que en Estados Unidos se apliquen tasas reducidas para los automóviles, en comparación a algunos alimentos básicos o incluso bienes como los textiles. Las tasas descritas en este apartado, pueden constituir una violación a los estándares de equidad que todo impuesto debe contemplar. El ingreso "perdido" es substancial por el gran volumen de venta de vehículos en los Estados Unidos, siendo el más alto del mundo.

Con vistas a la integración y próxima apertura en el Area de Libre Comercio de este sector, el tratamiento diferencial en las tasas impositivas, puede constituir una distorsión en los precios, en la inversión y en la asignación de recursos.

B) SECTOR TEXTIL

a) México

En México se grava con la tasa del 15% a los productos textiles (ropa, vestidos, y ropa deportiva)¹³⁴.

¹³⁴ PEREZ LUIS M. *Impuesto al Valor Agregado*, op. cit., pp. 204-207.

b) Canadá

Este país aplica la tasa del 0% a los bienes textiles (ropa, vestidos, ropa deportiva)¹³⁵.

c) Estados Unidos

Seis Estados aplican exenciones: Massachusetts, Minnesota, 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, aplicándose en algunos casos el Local Sales Tax con una tasa adicional (Connecticut, Massachusett, Road Island)¹³⁶.

d) Resultados

Se observa que los productos textiles (ropa, vestido, ropa deportiva), se les aplica en México el 15%, Canadá 0%, Estados Unidos con algunas exenciones no muy importantes, grava estos artículos en la mayoría de los Estados.

Llama la atención que un país como México con un Producto Interior Bruto dieciocho veces menor que el de los Estados Unidos y Canadá, grave con la tasa más alta a este sector en el área de América del Norte. Es un elemento distorsionante grave, el que a casos idénticos se les dé un tratamiento muy diferente, falseando el reparto óptimo de los recursos y haciendo a la vez más regresivo el IVA mexicano, cabe recordar que existe un cruce de fronteras por parte de consumidores mexicanos para realizar compras de bienes textiles en los Estados

¹³⁵ VAT, International a Guide to practice and procedures in 21 countries. op cit. p 142

fronterizos de los Estados Unidos¹³⁷, debido a las diferencias en las tasas impositivas sobre éstos bienes¹³⁸.

C) AGRICULTURA Y PRODUCTOS ALIMENTICIOS

Uno de los sectores más importantes en el TLC es el sector de la agricultura y los respectivos productos alimenticios que éste comprende¹³⁹. A través de las negociaciones se reconocieron al parecer las diferencias estructurales de los sectores agropecuarios entre los tres países¹⁴⁰.

a) México

Prácticamente casi en su totalidad la agricultura y los productos alimenticios se gravan a una tasa del 0%. Las semillas y los fertilizantes, insecticidas, herbicidas, plaguicidas también, siempre que sea destinado su uso en la agricultura o ganadería (LIVA 2 A-I-f).

Los alimentos que se comercializan en los restaurantes o bares están sujetos a la tasa del 15% y por último la maquinaria, implementos y equipo agrícola en general se les aplica la tasa del 0% (LIVA 2A -I-e y III).

b) Canadá

En Canadá a nivel Federal el GST aplica la tasa del 0% a los alimentos básicos, a los fertilizantes, semillas, maquinaria y equipo para uso agrícola. Se grava el azúcar, el consumo

¹³⁷ El problema del cruce de fronteras entre los países miembros de la Zona de Libre comercio lo tratamos en el capítulo II.

¹³⁸ El problema del cruce de fronteras entre los países miembros de la Zona de Libre comercio lo tratamos en el capítulo II.

¹³⁹ Si se desea profundizar acerca de este sector, véase, Sector Agricultura y Productos Alimenticios, texto TLC, capítulo 7, sector agropecuario y medidas sanitarias, 32 págs.

¹⁴⁰ I.D.C. Información dinámica de consulta, año VII, n° 158, sept. 1992, p. 329.

en pastelerías, cafeterías, las bebidas sin alcohol, venta de comida preparada en tiendas, aunque se exentan en algunos casos restaurantes de comida rápida, venta de comida en las escuelas, universidades, instituciones de caridad, etc¹⁴¹.

Asimismo, el RST provincial de Canadá exenta en la mayor parte de las provincias todos los bienes descritos en el apartado anterior¹⁴².

c) Estados Unidos

Hay una variación considerable en el tratamiento que el RST otorga al sector de la agricultura y alimentos. Los productos agrícolas, semillas y fertilizantes pueden estar exentos pero dependerán:

1. De que sean para uso agrícola, por lo que algunos Estados por ejemplo Idaho, Georgia, Kansas, Kentucky, New Jersey, New York y Utah requieren el proveerse de un certificado de exención.
2. Que sean usados para la producción de alimentos para consumo humano.
3. Hay diferentes tratamientos en uno o más artículos:
 - a) Colorado: todos los productos alimenticios y semillas están exentos; y los fertilizantes lo están sólo para uso agrícola.
 - b) Connecticut: todas las semillas y fertilizantes están exentos; y los productos alimenticios están exentos sólo si son para "consumo humano".
 - c) Tennessee: exenta todos los productos alimenticios; semillas y fertilizantes sólo para uso agrícola.
 - d) South Dakota: productos alimenticios para usar en la agricultura; semillas son exentas cuando su venta es mayor a 35 libras; fertilizantes se exentan y cuando son vendidas en más de 500 libras.

⁴¹ WHALLEY JOHN, op cit, pp 69-76

⁴² HARVEY PERRY J "Taxation in Canada". N° 89, Canadá, *Canadian Tax Foundation*, 1990, Fifth Edition, p. 176

4. Aplican una exención total sobre fertilizantes, semillas y productos alimenticios: Alabama, Mississippi, North Carolina y Vermont.
5. Aplican exenciones restrictivas: Arizona, Hawaii y el Distrito de Columbia, éste último no tiene actividades agrícolas.

Los insecticidas se exentan en la mayoría de los Estados, no haciéndolo así Arizona, Arkansas, California, Colorado, Hawaii, Nevada y Wyoming.

Por otra parte, en el caso de los alimentos básicos, son 29 los Estados que los exentan. La exención comprende todos los bienes para "consumo humano"¹⁴³.

Alimentos como el azúcar o bebidas sin alcohol son gravadas en la mayoría de los Estados excepto: Arizona, California, Florida, Massachusetts, Ohio, Pennsylvania, Vermont, West Virginia, Wisconsin, cada una con variaciones en su tratamiento.

La maquinaria y equipo agrícola no tiene una uniformidad en su tratamiento fiscal en cada uno de los Estados.

1. Exención "Estrecha": la tienen Georgia y Maine.
2. Exención relativamente amplia: Indiana, Ohio, Vermont, Kentucky, Maryland, Missouri, Oklahoma, Texas, Wisconsin, Tennessee, Illinois, Arkansas.
3. Exención General concede: Connecticut, Idaho, Massachusetts, Michigan, New Jersey, New York, Pennsylvania, Utah, Virginia, West Virginia, New Mexico, Louisiana.
4. Tasa Reducida: Alabama, 1.5%; Florida, 3%; Minnesota, 4%; Mississippi, 1% y 3%; North Carolina, 1%; North Dakota, 2% y South Dakota, 3%²¹⁴⁴.

¹⁴³ Para mayor información véase, O.C.D.E Especial estudio del impuesto sobre el consumo, n° 3, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda Secretaria. GRL. técnica, 1987, pp. 127-129.

¹⁴⁴ Cada uno de los Estados puede tener alguna variación en su aplicación respecto de los bienes. Al respecto existe un informe más pormenorizado en DUE F. JOHN y MIKESELL JOHN L. *Sales Taxation; State and Local Structure and Administration*, Baltimore and London, The Johns Hopkins University Press, 1983, n° 151, mayo, 1997, p. 241.

d) Resultado

El tratamiento que cada una de las leyes de los tres países otorga, a los productos alimenticios, a las semillas, fertilizantes, plaguicidas y alimentos básicos en general, etc., son prácticamente similares, no creando por lo tanto distorsiones de tipo fiscal grave entre los países miembros.

La excepción, en todo caso lo es el tratamiento que reciben el equipo y maquinaria agrícola en los Estados Unidos, pues como se ha visto, se aplican exenciones semi-parciales, parciales, generales, e incluso tasas reducidas en diferentes Estados a aquellos bienes, no sucediendo esto en México o en Canadá. Probablemente, el gravar o exentar parcialmente el equipo y maquinaria agrícola traiga como consecuencia una pérdida de competitividad por parte de los agricultores estadounidenses, al no poder deducir o acreditar total o parcialmente el impuesto, pudiendo llegar a constituir éste un coste que posteriormente puede aparecer en el precio de los bienes agrícolas, produciéndose un efecto de piramidación¹⁴⁵.

En la práctica lo anterior se contrarresta con el alto grado de subsidios que este sector recibe por parte de la Federación estadounidense, representando la agricultura el tercero en orden de importancia después de Defensa y Salud.

Uno de los productos agrícolas más importantes es el azúcar, dado su alto grado de consumo y alta participación en los alimentos industrializados. En Estados Unidos se consumen 8 millones de toneladas al año, de las cuales se importan 2. México produce 4 millones de toneladas al año. Y es un proveedor importante, dado que durante los primeros seis años, el azúcar entró a los Estados Unidos y Canadá sin pago de arancel. Ante éste avance, si se recuerda el azúcar en México esta gravada a una tasa del 0%, en Canadá a un 7%

¹⁴⁵ Sobre el conocido efecto de piramidación, nos remitimos a lo ya definido por el Prof. José Luis Lampreave, en el capítulo I, de este trabajo.

y en Estados Unidos a excepción de nueve Estados, no se encuentra exenta. De lo anterior se desprende que este producto tiene un tratamiento muy diferente para el mercado del Área de Libre Comercio, provechoso para el consumo en el mercado mexicano, pudiendo influir indirectamente en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, y dar lugar a balanza de pagos deficitarias o excedentarias, por lo que a este sector y producto se refiere¹⁴⁶.

D) SECTOR SERVICIOS

Hasta hace pocos años el sector de los servicios no era un área importante entre los factores de crecimiento económico de las naciones. Por encima de esta área, la industria era considerada como la principal y única fuente de crecimiento económico.

Actualmente los servicios representan en los países desarrollados, la proporción más importante, por lo que se refiere a su producción total. Para los Estados Unidos y Canadá, el sector de servicios contribuye con alrededor del 70 por ciento de su PIB. En cuanto a empleos, la situación es similar al absorber tres cuartas partes de la fuerza laboral total.

Según la Secretaría de Economía, la economía mexicana ha sido desde hace aproximadamente un siglo, una economía de servicios, ya que en 1895 este sector aportaba el 52.7 por ciento del PIB, aumentando al 55 por ciento en 1950, y al 66 por ciento hoy en día. Por el otro lado, la industria de transformación representaba el 9 por ciento del PIB en 1895, el 17 por ciento en 1950 y el 23 por ciento en la actualidad. Por lo que a empleo se refiere, la industria no ha llegado a sobrepasar el 13% del total del personal.

En el ámbito del comercio internacional, los servicios representan en México una tercera parte de su comercio, teniendo en los últimos años una escala ascendente que continuará por la mayor liberalización de aranceles en la Zona de Libre Comercio.

¹⁴⁶ NEUMARK Informe. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea. op. cit., pp. 26-27.

Por otra parte, cuando se intenta dar una definición de lo que son los servicios en el ámbito económico, encontramos, con que los tratadistas no se han puesto de acuerdo en dar una definición general. Algunas veces se definen como un conjunto de actividades económicas intensivas en trabajo, cuyo producto es intangible, o aquellos que sitúan a este sector definiéndolo por exclusión, después de los sectores primarios y secundarios.

Ante esta falta de acuerdo se ha optado por clasificar en listas sectoriales, abarcando por ejemplo: construcción, comercio, transporte, servicios financieros, servicios profesionales, turismo, bienes raíces, servicios de educación, administración gubernamental, etc. También es posible clasificar a los servicios según la demanda, encontrando los de demanda intermedia (servicios al productor), los de demanda final (destinados al consumidor) y los que son de demanda mixta.

En 1986, Estados Unidos y Canadá comenzaron negociaciones para establecer una zona de libre comercio, habiendo celebrado un acuerdo que entró en vigor el 1º de enero de 1989.

En el acuerdo celebrado entre aquellos dos países, los servicios eran tratados modestamente, pues no se hablaba de un compromiso de liberalización y de regularización simplemente se comprometían a dejar las cosas como están y a no a aumentar más las restricciones. Sin embargo en 1990 se efectuaron negociaciones adicionales en el capítulo 14 del Acuerdo que establece el principio de "trato nacional", es decir que se daría un trato igual a los proveedores de servicios de los dos países.

El TLC entre México, Canadá y Estados Unidos, no comprenden toda la cobertura sectorial de los servicios, por lo que sólo han sido tratados: a) Servicios financieros de Banca y Seguros; b) transporte terrestre; c) Telecomunicaciones; d) Servicios profesionales entre otros servicios¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Monografía N° 9 del Tratado de Libre Comercio en América del Norte, editado por la SECOFI, en 1994, pp. 115-128

E) SERVICIOS PROFESIONALES

Una negociación más encabezó el sector de los servicios profesionales, habiéndose establecido en el texto del TLC, varias normas reguladoras de los diversos servicios de éste género, pactando fundamentalmente:

1. Que se proporcionaría una lista no discriminatoria, la cual no limitaría el número de prestadores de servicios o las operaciones de los prestadores de servicios de algún sector particular.
2. Para evitar barreras innecesarias al comercio, el Tratado establece disposiciones relativas a los procedimientos de expedición de licencias y certificación de profesionales.
3. Se prevén mecanismos para el reconocimiento mutuo de licencias y certificaciones.
4. Los países miembros del TLC eliminarán los requisitos de nacionalidad y residencia para el otorgamiento de licencias y certificaciones a los prestadores de servicios profesionales dentro de su territorio, dos años después de la entrada en vigor del Tratado.

Dada la importancia que han adquirido los servicios profesionales a nivel económico y comercial también es importante saber cuál es el tratamiento que reciben por parte del IVA, GST y RST.

a) México

Los servicios profesionales en general están afectos a la tasa del 15%¹⁴⁸.

No origina pago del IVA los servicios profesionales de medicina y veterinarios¹⁴⁹.

¹⁴⁸ México, LIVA, art. 1.

¹⁴⁹ México, LIVA, fracción XIV del artículo 15

b) Canadá

Los servicios profesionales en general, están sujetos a la tasa del 7% del GST federal.

Están exentos: servicios de salud, practicantes sanitarios, (incluyendo médicos que cubren el servicio dental, optometrista, quiropráctico, fisioterapia, pediatría, osteopatía, pedicurista) y también el servicio legal cuando se otorga gratuitamente¹⁵⁰.

c) Estados Unidos

Solamente ocho Estados gravan los servicios profesionales, West Virginia y Texas, en el campo de servicios de inspección. Iowa grava pruebas de laboratorio no médicas. Delaware y Washington gravan bajo una base amplia los servicios profesionales, y con tasas bajas. La tasa en Delaware es generalmente 0.4% con un subsidio de \$15,000 dólares mensualmente exentos. La tasa aplicada en Washington es de 1.5%. South Dakota grava los servicios contables, legales y de ingeniería, pero exenta a todas las profesiones del campo de la medicina, incluyendo el ámbito del sector privado de enfermería, dentistas y médicos. Y por último son sólo dos Estados los que aplican gravamen con la tasa general del RST estatal sobre los servicios profesionales en general, los cuales son Hawaii y New Mexico¹⁵¹.

d) Resultado

En un contexto general se puede decir que la base y tasas impositivas no coinciden en ninguno de los tres países.

¹⁵⁰ HARVEY PERRY J, "The Goods and Services Tax", op. cit., p. 132.

¹⁵¹ Fuente: FTA 1999. Survey of the states sales taxation of services

En primer lugar, el problema de pretender gravar los servicios profesionales en un impuesto unifásico como el de Estados Unidos, tiene una serie de factores que complican su aplicación porque o son servicios de uso intermedio, añadidos a un producto, o son servicios finales o únicos, o por otro lado son servicios prestados para el interior de un Estado o para realizarlos fuera de él. Por ende, si no se delimita el servicio puede crear uno de los problemas más importantes en el RST, que es la multireferida piramidación del impuesto.

Segundo, entre los defensores del RST, sobre el hecho de que no debe extenderse a los servicios profesionales, argumentan que por cuestiones de equidad y de políticas sociales no deben ser gravados los servicios médicos, dentales, hospitalarios y demás relacionados a la medicina, así como tampoco los servicios legales. Estamos de acuerdo con esta apreciación, pero en la práctica el IVA y el GST no gravan tampoco los servicios antes mencionados, lo cual no puede ser pretexto para no aplicar el impuesto sobre los servicios como los contables, de ingeniería y algunos legales, entre otros.

En los Estados Unidos hubo un debate sobre la posibilidad de aplicar gravámenes a los servicios profesionales, que comenzó en el Estado de Chicago (1981) y después se extendió a Florida y Massachusetts en donde se concluyeron los siguientes puntos:

1. Se encontraron con que las corporaciones empresariales que se localizan en varios Estados son sujetas a diferentes tasas y bases.
2. Muchos de los servicios van incluidos en el precio final del producto.
3. Ciertos servicios, tales como los médicos no deben ser gravados.
4. El gravar los servicios legales puede crear una brecha constitucional en lo que a protección y acceso a asesoría legal se refiere.
5. La mayoría de los servicios profesionales son realizados para las empresas, y gravar tales servicios, crearía un inaceptable nivel de piramidación.
6. Las pequeñas empresas serían más peligrosas al gravar los servicios, ya que no están integradas verticalmente¹⁵².

¹⁵² GRAESER LAIRD v ALI FN MAURY, "Sales Taxation, sales tax on services", State trends, Westport, Connecticut, London, Praeger, 1992, pp 94-96.

Tercero, probablemente no exista una distorsión fiscal, por el hecho de que Estados Unidos no extienda la aplicación del RST estatal a los servicios profesionales y sí en cambio lo hagan México y Canadá, pues éstos últimos aún y cuando los gravan, el contribuyente tiene el derecho al acreditamiento del impuesto pagado en un servicio intermedio, respetando así el efecto de la neutralidad fiscal del IVA, una de las características más importantes de este impuesto. Pero en la práctica sucede que el crédito del impuesto puede no ser totalmente recobrado, pues a veces suele ser parcial.

A nivel doméstico, no siempre es el consumidor de un servicio profesional una empresa, también lo es y muchas de las ocasiones por cierto, un particular que no está registrado y por ello no puede deducir ni acreditar tales servicios.

En virtud de que en el texto final del TLC, se han pactado reglas para el comercio transfronterizo de servicios profesionales, cabe predecir que este sector necesita armonizar las bases y tapas impositivas, para tener una competencia verdaderamente equitativa. México vuelve a ser el país que aplica la tasa más alta a este sector y su base abarca prácticamente todos los servicios profesionales a excepción de algunos situados en el área de la medicina.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

F) TRANSPORTE TERRESTRE

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

El transporte terrestre formó parte de las negociaciones del TLC, habiéndose incluido este sector en el texto final. La creación de una zona de Libre Comercio tiende a hacer crecer el tránsito de mercancías, y para ello se necesita el servicio de transporte de carga de bienes y personas por lo que se pactó en el TLC un calendario sobre la entrada de camiones de carga y autobuses de pasajeros, entre México, Canadá y Estados Unidos en la siguiente forma:

1. DE INMEDIATO: Se permitiría a los operadores turísticos mexicanos, conducir autobuses dentro de los Estados Unidos y Canadá.

2. TRES AÑOS DESPUÉS: Se permitiría a las compañías mexicanas entrar y recoger carga internacional en los Estados americanos ubicados en la frontera, como California, New Mexico y Texas, lo mismo que las compañías de Estados Unidos en los Estados limítrofes de México, como Baja California, Sonora y Chihuahua.

3. TAMBIÉN TRES AÑOS DESPUÉS: Los Estados Unidos y Canadá permitirían que los autobuses de pasajeros mexicanos entren a dar servicio internacional en la misma forma que los de Canadá y Estados Unidos en México, compromiso que no se cumplió.

4. SEIS AÑOS DESPUÉS: Estados Unidos y Canadá permitirían a las compañías mexicanas que transportan carga internacional, dar servicio en todo su territorio. México también lo permitirá¹⁵³.

Por lo que respecta al trato fiscal (IVA, RST, GST) nos encontramos con lo siguiente.

a) México

En este país el transporte por ferrocarril se grava a la tasa del 15%, comprendiendo los siguientes servicios:

- * Por el servicio de transporte de personas.
- * Por el servicio de transporte de bienes en el

territorio nacional.

- * Por el servicio en coches comedor.

El transporte público terrestre de personas, no origina el pago del IVA (con la excepción del transporte por ferrocarril)¹⁵⁴.

El servicio de transporte realizado por camiones de carga se grava con la tasa del 15%.

¹⁵³ Texto del TLC y suplemento editado "¿Qué es el TLC?", 1992, México pp. 13-14

¹⁵⁴ México, LIVA, 14-II y 15-V.

b) Canadá

El servicio de transporte de carga en general se le aplica la tasa del 0%, pero el transporte de pasajeros a nivel nacional, esta sujeto al 7%¹⁵⁵.

c) Estados Unidos

En cuanto a este país el transporte de carga de bienes y el transporte público de pasajeros están exentos, salvo algunas excepciones a nivel interno de algunos Estados¹⁵⁶.

d) Resultados

En el sector de transporte terrestre, los Estados Unidos tienen una ventaja competitiva desde el punto de vista comercial, por los sistemas complejos que lo hacen un país muy competitivo y casi de igual manera se encuentra Canadá. México, aunque en los últimos años ha tendido a crecer su flota de camiones de carga, se encuentra lejos de Estados Unidos, quien lo triplica en número.

Pero el problema es que si existe una ventaja de Estados Unidos desde el punto de vista comercial, también lo existe en lo fiscal, toda vez que el transporte de carga de bienes y personas están exentos en el RST lo mismo que en Canadá. En el ámbito competitivo, el país más discriminado es México, volviendo a llamar la atención el que sea el país con menos desarrollo en este sector y a la vez sea el país más gravado con una tasa del 15%, quedando en desventaja con los otros dos países miembros.

¹⁵⁵ International VAT, A guide to practice and procedures in 21 countries, New York, Ernst & Young, 1992, p. 248. Y también ver en HARVEY PERRY, J., "Taxation in Canada", *Canadian Tax Paper*, N° 89, 1998, p. 134.

¹⁵⁶ DUE F. JOHN Y MIKESSELL, op. cit., pp. 84-85.

El transporte influye en los costes de un producto, y el sector más perjudicado es el consumidor y a veces las empresas cuando no pueden acreditar el impuesto o son consumidores finales. El nivel impositivo y la diferencia en el tratamiento fiscal entre los tres países miembros, puede incidir de forma indirecta sobre los costes, por lo que se podrían crear distorsiones en la competencia y diferencias en el producto final.

El servicio de transporte de bienes que se inicia en un punto del interior de un país miembro y concluya en el extranjero, esta sujeto a la tasa del 0% o en su caso exento (Estados Unidos), pero el servicio de transporte al que nos hemos venido refiriendo es a nivel doméstico por lo que, por ejemplo; la producción de un automóvil requiere del transporte de partes automotrices de una ciudad a otra en el propio país. Lo mismo sucede cuando el vehículo se quiere poner en venta, se tiene que trasladar de una ciudad a otra y todo ello redundará en costes de transporte que incidirán en el precio final del producto. En este caso México puede ser el país más perjudicado por las diferencias impositivas.

En cuanto al transporte nacional de pasajeros en ferrocarril, es más barato viajar en los Estados Unidos que en México, al aplicar este último la tasa del 15%, resultando en consecuencia, más costoso el viaje por tren a un mexicano que a un estadounidense.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN®
G) TELECOMUNICACIONES
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

En esta área se incorporaron en el Tratado de Libre Comercio, la normatividad no discriminatoria, para las redes públicas de telecomunicaciones y sus servicios; se estableció que para los países miembros, las tarifas de los servicios públicos de telecomunicaciones deberán estar sobre una tarifa fija, exceptuándose de ello a la distribución de programas de radio y televisión a través de radiodifusoras o sistemas de cable¹⁵⁷.

¹⁵⁷ México, "Selección de Temas del TLC, Telecomunicaciones", *Información Dinámica de Consulta*, Año VII, N° 160, 30 de sept 1992, p. 361.

Sólo se pretende abarcar en esta sección el análisis de los servicios telefónicos que van vinculados a actividades como el fax, el envío de información computarizada o el video-texto.

a) México

Aplica la tasa del 15% a estos servicios¹⁵⁸.

b) Canadá

Grava con un 7% a nivel federal el servicio de telecomunicaciones y a nivel provincial la mayoría de las provincias han extendido el RST hasta este sector como Quebec, Ontario, Newfoundland, etc., teniendo por lo tanto, tasas de hasta 17% en las facturas telefónicas, combinando el impuesto federal y provincial¹⁵⁹.

c) Estados Unidos

Tiene una serie de variantes en el servicio de telecomunicaciones, pues hay distinto tratamiento entre los Estados, ya que la mayoría lo exentan, pero algunos lo gravan, como el Estado de Nebraska, Georgia, Minnesota, Maine, Missouri, Mississippi, New York, Oklahoma, etc.¹⁶⁰

¹⁵⁸ México, LIVA, artículo 1.

¹⁵⁹ Canada-North America, *Sales Tax*, Mathew Bender & Co., Inc., 1999, p. 14.12.

¹⁶⁰ DUE F. JOHN Y MIKESELL, *op cit.*, p 84-85

d) Resultado

Laird Graeser y Allen Maury, en el libro sobre "Sales Taxation", comentan que el gravar el servicio de telecomunicaciones e información, son una de las cuestiones más interesantes en la esfera del RST de los Estados Unidos, agregan que es difícil determinar el gravamen que puede recaer sobre la información. Se cuestiona si es gravable el servicio, cuando la información ya está impresa o cuando está en la pantalla del ordenador o cuando la información es capturada en forma electrónica o cuando la información fue por primera vez creada¹⁶¹. Estos son algunos de los problemas con que se encuentra el RST para hacer imponible este tipo de servicios, además del problema de la piramidación, cuando el servicio es consumido por una empresa¹⁶².

En el área del GST y el IVA, se trata de un servicio intermedio, que aún y cuando la empresa paga el impuesto, sobre todo el servicio puede deducirlo e incluso acreditar el gravamen posteriormente.

El perjuicio que se puede causar a las empresas mexicanas y canadienses (mayormente a éstas últimas con hasta un 17%), es por el hecho de tener que erogar cierta cantidad para el pago de este servicio y que será acreditado o reembolsado en un cierto plazo, mientras que la mayoría de las empresas estadounidenses no tendrán que erogar cantidad alguna, por encontrarse el servicio de telecomunicaciones en muchos de los Estados fuera de la cobertura del RST, creándose por ello una posible ventaja competitiva en los costes de las empresas¹⁶³.

¹⁶¹ FOX F WILLIAM, *Sales Taxation, critical issues, in Policy and Administration*, London, PRAEGER, 1992, pp. 89-90.

¹⁶² Sería conveniente que el RST especificara en qué momento y lugar se grava el servicio.

¹⁶³ Otra ventaja competitiva por parte de Estados Unidos es en cuanto al sistema de tarifa telefónica fija, que aplican los Estados, es decir, independientemente del número de llamadas que hagan las empresas al extranjero, paga una cuota fija salvo excepciones.

H) SERVICIOS FINANCIEROS

Uno de los sectores más importantes incluidos dentro del texto del TLC es el que se refiere a los servicios financieros, comprendiendo entre ellos fundamentalmente los ofrecidos por las instituciones financieras como; los Bancos y Compañías de Seguros, por lo que es necesario analizar su tratamiento fiscal en materia de imposición indirecta.

a) México

1. Instituciones Financieras

Dado que sólo se analizará el tratamiento fiscal de la Banca y Compañías de Seguros, conviene agregar que reciben el tratamiento del IVA, las arrendadoras financieras, Uniones de Crédito y Casas de Bolsa.

2. Bancos

Una gran parte de las operaciones están exentas, por ejemplo; intereses recibidos, por depósitos bancarios de dinero, inversiones en valores, operaciones financieras con el extranjero, etc.

Operaciones gravadas a la tasa del 15%, están las comisiones sobre operaciones de financiamientos, representación común de obligacionistas, cheques de viajero, pagos por cuenta de clientes, informes comerciales y muchas otras operaciones¹⁶⁴.

3. Compañías de Seguros

Operaciones exentas: seguros contra riesgos agropecuarios, seguros de vida, intereses en operaciones de financiamiento celebrados con personas morales.

Operaciones sujetas a la tasa del 0%: por las contraprestaciones que se obtengan por concepto de primas sobre reaseguro local.

⁴ PEREZ LUIS M., IVA, México, Ediciones Fiscales ISEF, pp. 235-241

Operaciones gravadas a la tasa del 15%: seguros diversos, intereses en operaciones de financiamiento celebrado con personas físicas¹⁶⁵.

b) Canadá

Durante el proyecto de establecimiento del GST en Canadá hubo dos posturas en el "Libro Blanco" de junio de 1987, inicialmente se propuso un impuesto sobre el sector financiero, pero en el "Libro de Presupuestos" de abril de 1989, se anunció que por las dificultades en la identificación del gravamen en los servicios intermedios, este tipo de servicios no sería incluido en el GST¹⁶⁶. Por lo tanto, los servicios financieros están exentos para los propósitos del GST¹⁶⁷ (otros están en la categoría de tasa 0 %). Pero ante la gran variedad de productos y servicios financieros y por la imposibilidad de enumerar cada uno de ellos en este trabajo, cabe decir que se explica el tratamiento y la serie de bienes que comprende este impuesto en el sector financiero en (Revenue Canadian excise);

- * B-057, "List of Products and Services of Trust companies"¹⁶⁸.
- * B-060, "Listing of taxable, Exempt and Zero-Rated, Products and Services of a Deposit-Taking Financial Institution"¹⁶⁹.
- * B-063, "GST treatment of Products and Services of Investment Dealers"¹⁷⁰.

¹⁶⁵ PEREZ LUIS M. op. cit., pp. 231 a 233.

¹⁶⁶ Canada, "The Goods and Services Tax", **Department of Finance, Budget Papers**, april 27, 1999, pp. 26-27.

¹⁶⁷ DAVID J IRENE, "GST and Corporate Financing, Income Tax and Goods and Services Tax: considerations in Corporate Financing", **Canadian Tax Foundation**, 1992, p. 121.

¹⁶⁸ Technical Information B-057. August 2, 1991

¹⁶⁹ Technical Information Bulletin. B-060, August 30, 1991.

¹⁷⁰ Technical Information Bulletin, B-063, february 14, 1992.

De estos boletines, por ejemplo; el B-060 tiene una lista de 74 operaciones gravadas, 185 operaciones exentas y 6 operaciones a la tasa 0, de depósitos realizados en Instituciones Financieras.

1. Instituciones Financieras.

Las instituciones financieras que prestan este tipo de servicios son: los Bancos, compañías de fideicomisos, compañías inversoras, compañías de seguros y personas cuyo negocio principal es el arrendamiento de dinero.

2. Bancos

Los Bancos tienen un tratamiento diverso respecto del GST, dependiendo del servicio ofrecido; por ejemplo servicios gravados: son los derechos de administración, planificación financiera, intereses, depósitos de seguridad, etc. Por exclusión la mayor parte de los servicios están exentos¹⁷¹.

3. Compañías de seguros

La mayoría de las operaciones domésticas de las compañías de seguros están exentas bajo el GST, sin embargo son gravados los servicios actuariales, derechos de administración por los fondos del propio seguro, asesoría sobre funciones y adquisiciones, asesoría financiera o inversiones¹⁷².

c) Estados Unidos

En este país no existe una cobertura del RST sobre los servicios financieros (Bancos y compañías de seguros) por las razones que en el siguiente apartado se explicarán.

¹⁷¹ HARVEY J. PERRY, op. cit., p. 135.

¹⁷² WHALLEY JOHN Y FRETZ DEBORAH, "Financial Institutions and the Goods and Services Tax", *Canadian Tax Paper*, N° 88, 1990, pp. 101-115

d) Resultados

Aunque la mayor parte de los servicios financieros están exentos en Canadá y México no existe una armonización o coordinación respecto del tratamiento fiscal que reciben los actos que se encuentran gravados dentro de este sector. Existe una lista grande de operaciones crediticias realizadas por bancos, las cuales están sujetas a las tasas respectivas de los países, no coordinando a veces en su tratamiento.

Algunos servicios financieros están indirectamente gravados bajo el GST y el IVA al estar exentos del impuesto. Establecer que una institución financiera está exenta, significa que paga el GST o el IVA sobre sus inputs pero no recibe algún acreditamiento del impuesto¹⁷³. Normalmente los servicios financieros están excluidos del gravamen, por el problema de determinar el valor añadido¹⁷⁴.

Los países Europeos exentan la mayoría de los servicios financieros, conservando así la aplicación del principio de consumo en el IVA, ya que en este sector no hay un bien o servicio consumido en su extensión. Ciertamente los servicios no son transformados por un depositante, cuando él deposita dinero en una institución financiera. Hay un cierto grado de consumo de servicios cuando una institución financiera, hace un préstamo a un cliente; sin embargo los ingresos atribuidos a los intereses de tales servicios, son relativamente una parte pequeña del total de los intereses recibidos y en virtud de ello es cuestionable si el IVA debe imponerse sobre el monto total de algún interés recibido por una institución financiera. Una baja tasa de IVA podría resolver el problema, pero podría crear otros, especialmente entre los Bancos de diferentes categorías, tales como Bancos que realizan créditos hipotecarios exentos

¹⁷³ RUGGERI G.E. Y VAN D. WART, "Over optimism and the GST: a critical comment on the Hamilton and Kuo, General Equilibrium analysis", *Canadian Tax Journal*, Volumen 40, Issue Number 1, 1992, p. 158.

¹⁷⁴ Hay un estudio muy interesante, realizado por JOHN F. DUE, en donde analiza unas cuestiones que no han sido resueltas a la fecha, respecto del IVA, para ello consultar en "Some unresolved issues in design and implementation of value added taxes", *National Tax Journal*, volume XLIII, n° 4, december, 1990, p. 387.

para las personas físicas, comparado a Bancos comerciales que hacen préstamos gravados a empresas que tendrán que pagar algún IVA sobre intereses. En esta situación, problemas sociales y políticos serían asunto de mayor importancia¹⁷⁵.

Por otra parte, en los Estados Unidos los servicios financieros tienen problemas para ser gravados desde el punto de vista conceptual y administrativo. Por lo menos hay tres problemas para aplicar el estatal RST a este sector:

PRIMERO: El impuesto debe tener un mecanismo por separado para los servicios a las empresas y otro para las personas físicas, porque los proveídos a empresas deben estar exentos para eludir los problemas de eficiencia y equidad, asociados con la piramidación del impuesto. Este mismo problema lo tiene el RST, para el tratamiento de la mayoría de otros servicios.

SEGUNDO: El siguiente problema se refiere a la existencia de dos componentes de las transacciones financieras. Uno es el pago de principal e intereses a el ahorrador por el uso de capital. El segundo es el pago por servicios intermedios, transformados por el intermediario, para el solicitante de un préstamo. Estos dos componentes deben ser separados, porque solamente el último debe ser gravado bajo un propio impuesto sobre el consumo.

TERCERO: El tercer problema se refiere a que es frecuentemente difícil el cuantificar exactamente el pago por concepto de intermediación y otros servicios hechos entre intermediarios y sus clientes. Por ejemplo; cobro por control de cuenta¹⁷⁶

En conclusión, existe un aparente tratamiento similar de las Instituciones Financieras (Bancos, Compañías de Seguros) en la zona del TLC, con la excepción de Estados Unidos que no aplica el RST sobre los servicios financieros. En la práctica este diferente tratamiento tiene

¹⁷⁵ Value Added Tax, *Basic aspect of VAT*, American Institute of Certified Public Accountants, 1974, pp 34-35.

¹⁷⁶ En el caso de los Estados Unidos respecto a la aplicación del Sales Tax sobre los servicios financieros, se puede ver a PERRY QUICK D. y MC KEE MICHAEL J. "Sales Tax on services. Revenue or reform?", *National Tax Journal*, volume XL1, n° 3, september 1988, pp. 404-405.

sus resultados, por ejemplo; es típico y añejo el caso de la fuga de capitales de México a los Estados Unidos, naturalmente las razones son diversas, no sólo financieras, sino también políticas. En la actualidad este problema ha disminuido por las reformas económicas que el Gobierno de México realiza, pero no han sido resueltos uno de los factores importantes de la fuga de capitales, que es, el tratamiento fiscal que reciben en México las transacciones financieras por parte del IVA, a diferencia de Estados Unidos que no están gravadas por el RST.

Sin embargo hay que reconocer que cierto tipo de servicios financieros son difíciles de gravar en cualquiera de las dos formas de impuestos indirectos, ya sea bajo el plurifásico (IVA, GST) o el unifásico (RST). Ningún país tiene implementado un tratamiento satisfactorio de este sector con la excepción de que el RST capta estos servicios más difícilmente que el IVA o el GST.

Es particularmente problemático para el IVA y el GST la imposición sobre el valor añadido en un grupo de los servicios de los intermediarios financieros, como Bancos y Compañías de Seguros. La determinación de lo que puede considerarse legítimamente como "valor añadido" es complicada, porque una gran parte de los ingresos proviene de los intereses que muchas veces no constituyen valor añadido, y no están sujetos a gravamen. La exención total de estas instituciones puede ser el único método apropiado, otros opinan que aplicándoles la tasa cero¹⁷⁷.

¹⁷⁷ DUE F. JOHN, *Impuestos Indirectos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1970, p. 298.

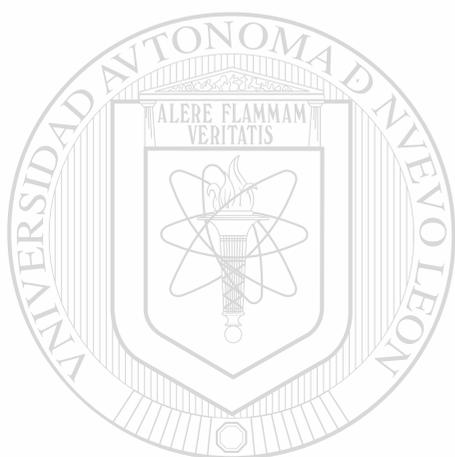
CAPÍTULO IV

SUMARIO DE LA PRIMERA PARTE

Los principales puntos a resaltar de esta Primera Parte del trabajo, son lo que a continuación se enumeran:

- ◆ Se ha demostrado que los objetivos previstos por el Tratado de Libre Comercio, pueden verse incumplidos, en virtud de la existencia de impuestos sobre el consumo diferentes entre los Estados miembros.
- ◆ El TLC no establece ningún tratamiento fiscal de los impuestos indirectos.
- ◆ Las diferencias específicas entre los impuestos sobre el consumo que cada país aplica son; en cuanto a su método de administración y recaudación, en cuanto a que el IVA es un impuesto multifásico y el RST un impuesto unifásico. Asimismo existe una desigualdad en los costos administrativos, en la evasión, en el tratamiento de los bienes de producción, en el tratamiento de las importaciones y exportaciones, en la aplicación del principio de origen y de destino, en la visibilidad del impuesto, en cuanto a los ingresos y desigualdad en las tasas.
- ◆ Todas las anteriores diferencias provocan dentro de la Zona de Libre Comercio, un comercio de cruce de fronteras para la realización de compras por parte de consumidores canadienses y mexicanos hacia los Estados Unidos, provocando por ello una pérdida de competitividad por parte de las empresas y una diferencia en la asignación de los recursos.

- ◆ El análisis fiscal de los principales sectores pactados en el Tratado de Libre Comercio, ha demostrado en una forma práctica las diferencias existentes en el objeto y las tasas impositivas de los impuestos sobre el consumo aplicados en el Area de América del Norte.



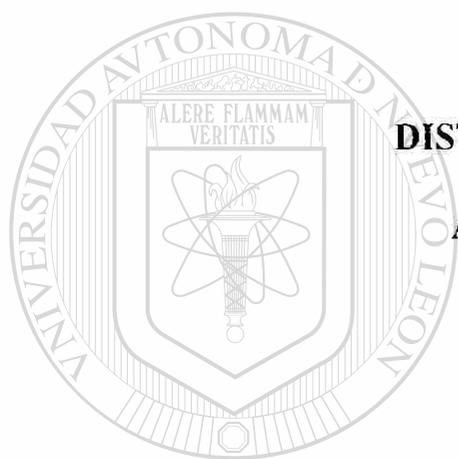
UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

PARTE SEGUNDA



**DISTORSIONES FISCALES Y LA
ARMONIZACIÓN FISCAL**

UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

INTRODUCCIÓN

Una vez demostrada la existencia de diferencias entre algunos de los impuestos sobre el consumo que se aplican en la zona de América del Norte, en esta segunda parte, se tratará de determinar el tipo de distorsiones fiscales existentes en la zona, con el objeto de buscar una solución adecuada a éstas en el Área.

Entre las posibles soluciones a las divergencias fiscales que se propondrán en esta segunda parte, están los mecanismos de compensación, la unificación fiscal, Convenios de información tributaria y doble tributación y por último la armonización fiscal.

De todas las opciones anteriores, se estudiará a la armonización fiscal como una posible solución, tendiente a resolver los problemas que tienen algunos impuestos sobre el consumo en el área del TLC. Asimismo, se analizará si el grado de integración económica que pretenden los miembros del Área, permite tomar una medida de este tipo, cuestión que será interesante a la luz de la teoría y de la práctica presente.

Se señalarán los fundamentos que demuestran la necesidad de una armonización fiscal en América del Norte. Entre algunos de ellos están; los objetivos perseguidos por el TLC, los incisos e) y f) del artículo 102, la existencia de distorsiones fiscales, el grado de flujos comerciales, la celebración de un Tratado de Libre Comercio y su tendencia a una mayor integración económica (Laboral, Ambiental, de servicios, propiedad intelectual, etc) entre otros.

Por último, en esta segunda parte servirán de fundamento para adoptar una armonización fiscal, las tendencias existentes en los distintos procesos de integración económica, llevados a cabo en Europa, América Latina y Asia.

CAPÍTULO V

LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO DISTORSIONES FISCALES EN UN PROCESO DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA

SUMARIO: LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO DISTORSIONES FISCALES EN UN PROCESO DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA.-A) Elementos distorsionadores en la Zona de Libre Comercio.-B) Distorsiones fiscales.-C) Clases de distorsiones fiscales en América del Norte.-a) Según su grado o intensidad.-b) Según su clase u origen.-c) Según la situación de referencia.-d) Según la parte de la actividad financiera que la suscita.

A) ELEMENTOS DISTORSIONADORES EN LA ZONA DE LIBRE COMERCIO

Los impuestos sobre el consumo pueden actuar como elementos distorsionadores en la circulación comercial, y pueden actuar negativamente sobre la asignación de recursos, e impedir en definitiva el funcionamiento del Área de Libre Comercio en condiciones de optimalidad.

Chacholiades¹⁷⁸, ha señalado que los impuestos sobre el consumo son considerados como distorsiones inducidas por políticas nacionales, cuyos efectos se dejan sentir, no sólo a nivel comercial sino sobre el consumo doméstico y el empleo de factores de producción. Asimismo Norbert Simon¹⁷⁹, ha definido a los impuestos sobre el consumo como factores concurrenciales artificiales por incluir a los mismos entre las medidas estatales que modifican la correspondiente asignación de los recursos de las condiciones naturales de producción.

¹⁷⁸ CHACHOLIADES, MILTIADES, en *Economía Internacional*, Madrid, Mc. Graw Hill, 1982, p. 59.

¹⁷⁹ NORBERT SIMON, Wirtschaftliche Integration un einige grundsatz liche Probleme unterschiedlicher Gewinnbesteuerung in cinem gemeinsamen wirtschaftsraum-Ein Diskussionsbeitrag 3^o Harmonisierung der direkten Steuern in Gemmeinsamen Mark Franc. Kapitel 3, 1963, p. 43. (Traducción al inglés por Sidney J.).

Ahora bien, en el presente trabajo, se ha citado varias veces la palabra "*distorsión fiscal*", término que se puede definir como "aquella discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de forma que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico y en la circulación de personas y servicios"¹⁸⁰.

Las diferencias de algunos impuestos sobre el consumo en el Área de América del Norte, inciden sobre el precio final de las mercancías, alterando las condiciones del mercado vía precios. Una de las causas más importantes, es el hecho de que no existen bases armonizadas entre los países miembros, y aunque comúnmente aplican el principio de destino, las tasas de los impuestos no son similares¹⁸¹.

B) DISTORSIONES FISCALES

Es necesario establecer el significado de distorsión fiscal, con el objeto de no confundirlo con otros términos que podrían ser considerados como sinónimos. El determinar correctamente una distorsión fiscal y del carácter permanente o temporal de la misma, dependerá la solución a adoptar para subsanarla. En el estudio que Reboud¹⁸² realiza del término, -según este autor- se debe distinguir entre distorsión fiscal y otros como disparidad, desproporción o discriminación, ya que no es lo mismo el que un Área tenga verdaderas distorsiones o simples disparidades. Una distorsión siempre implicará una disparidad, pero no a la inversa.

¹⁸⁰ CALLE SAIZ, RICARDO, *Reflexiones fiscales; la adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales* Madrid, Instituto de Estudios Sociales, Ministerio de Trabajo, 1980, p. 20.

¹⁸¹ Existe un estudio de Friedman y Shibata en el que afirman que un impuesto distorsionador no conduce a una asignación eficiente de recursos. véase, FRIEDMAN MILTON, en *Teoría de los precios*, Alianza Editorial, 1972, Cap. 3: "Los efectos de los impuestos sobre el bienestar" pp. 73-87, y SHIBATA HIROFUMI, en *The theory Economic Unions: A comparative analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions*, en *Fiscal Harmonization in Common Markets*, ed por CARL SHOUP, Columbia University Press, N.Y. and London, 1966, p. 198 y ss.

¹⁸² REBOUD LOUIS, *Los sistemas fiscales del Mercado Común*, Instituto para la integración de América Latina, INTAL, BID, 1966, Buenos Aires, pp. 28-33.

No exigen una solución radical los términos discriminación, disparidad o desproporción, sino que pueden ser resueltos mediante correctivos parciales, sin embargo las distorsiones fiscales, sí que necesitan otra serie de soluciones más radicales, pues el recurso a medidas temporales para atenuar las consecuencias negativas de estas distorsiones no soluciona el carácter "incurable" de las mismas, sino que suponen una simple política de "parcheo". Para que una disparidad sea considerada como causa de distorsión, ésta debe ser *permanente* independientemente de su ámbito más o menos general.

Respecto a la definición de distorsión fiscal señala Nasini,¹⁸³ "escapa a toda definición que corre el riesgo de ser una tautología o de quedar incompleta... Las distorsiones se constatan no se definen"¹⁸⁴. Fuentes Quintana¹⁸⁵ lo ha definido como "la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico".

M. Lauré¹⁸⁶ a su vez, se plantea: ¿Qué es una distorsión de origen fiscal?, los efectos provocados por la sustitución de un impuesto por otro o por la creación de un impuesto nuevo pueden promover cambios en la situación o estructura económica de un país. Para saber si esos cambios son distorsiones económicas, es necesario definir previamente lo que se entiende por situación económica normal. Una distorsión según M. Lauré, es una deformación obtenida moviendo un cuerpo que se encontraba anteriormente en un estado de equilibrio y relajación. Sin embargo, no toda deformación es necesariamente una distorsión; lo será cuando aleje más el cuerpo del estado de equilibrio y relajación¹⁸⁷.

¹⁸³ NASINI P., "Les études entre pays par le CEE dans le cadre de l'harmonisation fiscale, en *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Ecole Supérieure des sciences fiscales, núm. 2, p. 72.

⁸⁴ El Tratado de Roma no define expresamente el término.

¹⁸⁵ FUENTES QUINTANA, E., en "España ante la integración económica Europea", *Política Fiscal e integración europea*, 1966, p. 121

¹⁸⁶ LAURE, M. *La taxe sur la valeur ajoutée*, París, 1962.

⁸⁷ El condicionamiento de la existencia de una distorsión por la desviación del cuerpo respecto al estado de equilibrio, exige plantear a priori, otra interrogante: ¿Cuál es el estado normal, es decir, el estado de equilibrio y relajación de una

Ahora bien, las dificultades fiscales en las que pueden incurrir los países miembros del Área de Libre Comercio en el proceso de integración económica debido a la inexistencia de un tratamiento fiscal de algunos impuestos indirectos en el Tratado son de tres clases:

- a) Las que pueden resolverse aplicando mecanismos de compensación.
- b) Las que pueden solucionarse mediante la introducción de nuevas medidas fiscales.
- c) Las que cuya solución solamente puede hallarse en la unificación o al menos, en la armonización de los sistemas fiscales.

El concepto de distorsión lo reserva Reboud para éstas últimas, y propone que las dificultades que pueden corregirse mediante la utilización de mecanismos de compensación o la introducción de nuevas medidas fiscales sean denominadas simples disparidades¹⁸⁸.

Como puede comprobarse, según lo expuesto, no existe unanimidad en la definición del concepto de distorsión¹⁸⁹, aunque sí se observa una coincidencia en los siguientes puntos:

situación económica?. Esta es una interrogante en la que Lauré considera que no puede responder sin hacer referencia a las preferencias individuales. Una situación normal es aquella que satisface de la mejor forma las aspiraciones manifestadas por los hombres en materia económica y social. Estas aspiraciones las resume Lauré en dos:

- a) Obtener un máximo de producción; y
- b) Atenuar las desigualdades en la distribución de la renta.

¹⁸⁸ La clasificación utilizada por Reboud, para diferenciar las disparidades y las distorsiones, se inspira en la aportación que al análisis de las distorsiones realizó J. Tinbergen. Este autor admite dos tipos de distorsiones: un concepto distorsión es el establecido respecto de una situación anterior, y el otro es el concretado en relación con una situación ideal de integración económica. Para Tinbergen, el primer tipo de distorsión no constituye una "mala cosa", sino que, por el contrario, es necesario que se produzcan estas distorsiones si se quiere alcanzar una integración económica. Existe únicamente un caso en el que es perjudicial la distorsión respecto a la situación anterior: cuando aquélla es de tan gran amplitud que exige adaptaciones forzadas. Por el contrario, el segundo tipo de distorsiones, las creadas en relación con una situación ideal de integración deben eliminarse si se quiere alcanzar una estructura económica homogénea. Una vez establecida esta clasificación bipartita, Tinbergen, alejándose del criterio de Reboud, define como distorsión todo lo que implica la necesidad de aplicar medidas temporales destinadas a atenuar las consecuencias. Rapport Tinbergen, op. cit.

¹⁸⁹ Véase, STEFANI, G., "L'harmonisation des impôts indirects et la politique économique et social de la CEE et des pays membres", *Cahiers économiques de Bruxelles*, núm. 35, 1967. COSCIANI, C., *La política di armonizzazione fiscale della CEE*, Tributi, 1980

- 1) La necesidad de un término de referencia para definir la distorsión; la perturbación que aquélla introduce, requiere delimitar la situación de la que se parte o a la que se requiere llegar, y que la distorsión altera u obstaculiza;
- 2) La existencia de distintos tipos de distorsión, según su intensidad o grado, su clase (origen) o la perspectiva que contempla (situación lograda-proyectada); y
- 3) La propuesta de jerarquizar la importancia de tales distorsiones y utilizar términos distintos para diferenciar sus diversos tipos¹⁹⁰.

El balance de los puntos de convergencia y discrepancia de la posición mantenida por los diferentes autores respecto a lo que debe entenderse por distorsión se salda negativamente. En otras palabras, el análisis de las distintas interpretaciones dadas al concepto distorsión, ratifica la opinión de Reboud de que este término, a pesar de la frecuencia con que se utiliza, no ha ganado nada en precisión. Sin embargo, es necesario partir de una definición que condense el sentido que en este trabajo se ha de dar a la distorsión, considerándose como más representativa la siguiente: la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provocan modificaciones apreciables en las corrientes normales del tráfico. Puede intentarse una clasificación sistemática de las distorsiones, entre otras posibles, atendiendo a un conjunto de criterios que, sucintamente son susceptibles de la ordenación que se refleja en el cuadro adjunto.

TABLA

CLASES DE DISTORSIONES FISCALES

a) Según su grado o intensidad:

- Particulares (afectan a ciertos productos y a ciertos impuestos o gastos).
- Generales (afectan a múltiples productos y a uno o varios impuestos o gastos).

¹⁹⁰ Sección basada en CALLE SAIZ, RICARDO. *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Madrid, Editorial AC, 1990. pp. 1-5

b) Según su clase y origen:

- Temporal (hay posibilidad de adaptación de la actividad privada).
- Permanente (no puede superarse por los factores concurrentes).

c) Según la situación de referencia:

- Respecto a una situación ya lograda (distorsión histórica).
- Respecto a un mercado que debe lograrse (distorsiones previsibles).

d) Según la parte de la actividad financiera que las suscita:

- Importe global de los ingresos y gastos públicos.
- Estructura del gasto público.
- Estructura de los impuestos:
 - * Relación de impuestos directos-impuestos indirectos.
 - * Naturaleza y clase de los impuestos indirectos.
 - * Naturaleza y clase de los impuestos directos.
 - * Heterogeneidad de los impuestos sobre el patrimonio y circulación de capitales.
 - * Gravamen desigual de determinadas ramas productivas.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS
C) CLASES DE DISTORSIONES FISCALES EN AMÉRICA DEL NORTE

Consideramos que en el Área de Libre Comercio existen distorsiones fiscales, lo que hace necesario para justificar esta postura, el hacer una clasificación de la clase de éstas.

a) Según su grado o intensidad

Las distorsiones fiscales en América del Norte, son generales porque afectan a varios productos y a varios impuestos indirectos. Aunque son muy determinados los sectores y productos analizados en el capítulo III de la primera parte, existen sin embargo

muchos más, cuyas diferencias en el trato fiscal por parte de los tres países son importantes¹⁹¹.

b) Según su clase u origen

Son de carácter permanente, porque no pueden superarse por los factores concurrentes, como así se demostrará en el siguiente capítulo. Asimismo, implican la imposibilidad de que los procesos económicos a los que afecta la distorsión puedan adecuarse a la nueva situación creada por la misma.

c) Según la situación de referencia

En este caso existe una combinación de elementos:

Primero: Las distorsiones existentes son respecto de una situación actual, dado el gran flujo comercial de bienes y servicios entre los tres países. Estados Unidos es el primer socio comercial para Canadá y México, asimismo, para Estados Unidos, Canadá es el primer socio comercial y México el segundo¹⁹².

Segundo: La situación de referencia es también respecto a una integración económica que debe lograrse, dado que a partir de la entrada en vigor del Tratado (1 de enero de 1994), se intensificaron mucho más los flujos comerciales entre los países miembros, pasando México en los últimos años del tercero al segundo lugar como socio comercial de Estados Unidos¹⁹³.

d) Según la parte de la actividad financiera que la suscita

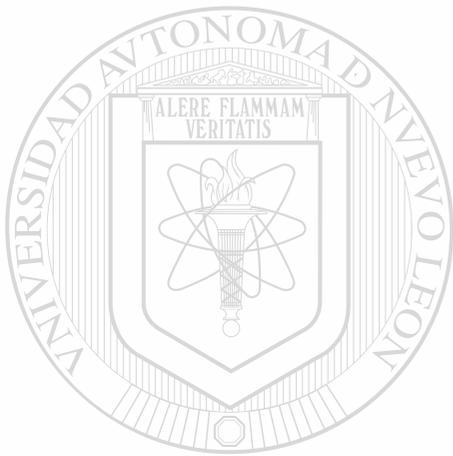
- * La estructura de los impuestos;
- * Naturaleza y clase de los impuestos indirectos; y
- * Gravamen desigual de determinadas ramas productivas.

¹⁹¹ Entre otros productos están, los enseres domésticos, aluminio, cerveza, envases metálicos, manufacturas de hule, jabones y detergentes, pinturas y tintas, refractarios industriales, perfumes, etcétera. Al respecto, véase *Tratado de Libre Comercio de América del Norte*, y *Monografías*, Tomo I y II, TLCAN.

¹⁹² Al respecto, véase Secretaría de Economía, *Estadísticas Comerciales 2002*.

¹⁹³ El segundo socio comercial lo era Japón. Secretaría de Economía, *Estadísticas Comerciales 2002*.

Del anterior "diagnóstico" de la Zona de Libre Comercio de América del Norte se desprende, que efectivamente existen distorsiones fiscales y no simples disparidades, desproporciones o discriminaciones. Por lo tanto, es conveniente la búsqueda de una solución a largo plazo, tendiente a eliminar éste problema, cuestión que será analizada en el capítulo siguiente.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPÍTULO VI

SOLUCIONES POSIBLES A LAS DISTORSIONES FISCALES DEL ÁREA

SUMARIO: SOLUCIONES POSIBLES A LAS DISTORSIONES FISCALES DEL ÁREA -A) Ajustes de tipo de cambio.-B) Mecanismos de compensación.-C) La unificación fiscal.-D) Convenios de información tributaria y doble tributación.-a) Objeto de los acuerdos.-b) Alcance de los acuerdos.-c) Convenios para evitar la doble tributación.-d) Ventajas.-e) Obstáculos prácticos.-f) Conclusiones.-E) La armonización fiscal.

A) AJUSTES DE TIPO DE CAMBIO

Esta solución fue propuesta a la Unión Europea (UE) por reconocidos economistas como Clara Sullivan, Luis Reboud y Bela Balassa¹⁹⁴, pero fue descartada. Esta solución propugnaba el recurso a la manipulación de los tipos de cambio para remediar las distorsiones causadas por los impuestos indirectos sobre las condiciones de competencia entre los países miembros de la Unión Europea. El efecto de los impuestos sobre los precios es indiscutible, por lo que el resultado último de los mismos quedará recogido en el saldo de la balanza de pagos, fundamentalmente en la subbalanza comercial y en las operaciones corrientes. Para restablecer la situación anterior a la acción del impuesto, se puede actuar sobre el tipo de cambio, devaluando o apreciando la moneda nacional según el caso.

Fueron dos las razones básicas de la UE, para no adoptar esta solución:

- a) Esta solución no es considerada como tal en la práctica, pues no resuelve el problema que causan estas distorsiones. Tiene más el carácter de una solución provisional, ya que a medida que se producen los primeros resultados sobre la balanza comercial, intenta ir anulando los mismos, de forma parcial y puntual (Recurso a las devaluaciones y revaluaciones).

¹⁹⁴ SULLIVAN CLARA. *The Search for tax principles in the European Economic Community*. Harvard Law School International Program in taxation, Chicago, 1963, pp 52-57.
REBOUD LOUIS, op. cit., pp 108-131
BALASSA BELA. op. cit., cap 9

- b) La efectividad de este principio queda anulada¹⁹⁵ por la incertidumbre permanente que crea en las relaciones económicas internacionales, no sólo entre los países miembros, sino también frente a terceros.

B) MECANISMOS DE COMPENSACIÓN

El mecanismo de compensación tiene entre una de sus características el hacer posible la neutralización de la incidencia de la fiscalidad, sobre la competencia¹⁹⁶.

Los mecanismos de compensación son factibles de adoptar cuando el principio de destino es aplicado, significando que el impuesto ha de devengarse en el país de destino, y este último, en el caso de los productos importados, no podrá imponer a dicho producto una carga fiscal mayor que la soportada por sus productos nacionales. El mecanismo de compensación implica que una vez que el bien exportado abandona el país de origen, se produce una desgravación del impuesto que soportó y en consecuencia la devolución del mismo, para que una vez en el país de importación soporte el impuesto correspondiente en dicho país¹⁹⁷.

En la Unión Europea, el principio de destino se consideró transitorio mientras las fronteras fiscales se suprimían, optando según el informe Neumark, por una aplicación futura del principio de origen. Autores como Antal¹⁹⁸, consideran al sistema de compensación, como sistema de "esclusas" o "compuertas", según él se devolvería al sistema su inicial neutralidad, a condición de que pudiera calcular exactamente la carga

¹⁹⁵ STRAUSS, F. J., "De l'union douanière à l'union fiscale I", *Opera Mundi Europe Paris*, núm. 416, 4 Juillet, 1967, p. 6.

¹⁹⁶ VEGA MOCOROJA ISABEL, Aspectos económicos de la armonización fiscal de la CEE. líneas generales, II Congreso de Economía y Economistas de España en Bilbao, 1986, publicada en la documentación del mismo.

¹⁹⁷ El sistema del país de destino ha sido adoptado respecto a los impuestos sobre el consumo por la CEE, y también lo fue por la CECA. El GATT lo adoptó, como así consta en la segunda parte, título IV y VI, hecho que ha motivado a muchos países a aplicarlo.

¹⁹⁸ ANTAL KV, "Harmonisation and Turnover taxes in the Common Market", en *Common Market Law Review*, London, vol. I, núm. 1, June 1963, p. 50.

fiscal soportada por los bienes al salir del país de origen, y se conociera asimismo la carga impositiva soportada por los bienes nacionales.

La naturaleza de algunos impuestos sobre el consumo del Área de Libre Comercio, impiden una aplicación efectiva del mecanismo de compensación. La ausencia de un impuesto federal sobre las ventas en Estados Unidos, la existencia de impuestos dobles en Canadá y Estados Unidos, el sistema unifásico del RST y el multifásico del IVA, así como otros factores estructurales, pueden hacer que el funcionamiento de este mecanismo no sea realmente óptimo.

El mecanismo de compensación puede ser una solución válida para ser utilizada a corto plazo en la zona del TLC, pero no es un mecanismo válido para eliminar las causas de las distorsiones fiscales, sino solamente sus efectos.

C) LA UNIFICACIÓN FISCAL

Descartamos espontáneamente esta opción, ya que para que ésta se diera, los países miembros deberían tener una previa armonización fiscal por lo menos, hecho que no se da en el Área, además sería "pasar" todas las opciones indispensables para llegar hasta esta etapa que en lugar de beneficiar perjudicaría¹⁹⁹, creando por sí misma más distorsiones.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Una concesión de soberanía en el tema fiscal, siempre es difícil de conseguir por sus interconexiones presupuestarias, políticas o simplemente socio-económicas. Pretender esta opción sería exagerar en nuestras intenciones, pues la unificación fiscal resulta hoy por hoy una utopía.

¹⁹⁹ BALASSA BELA. op. cit p. 270.

D) CONVENIOS DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y DOBLE TRIBUTACIÓN

El tema de los convenios tributarios se abordó en el capítulo I, pero es conveniente introducir más el tema, con el objeto de determinar si es una solución posible a las distorsiones fiscales existentes.

Estados Unidos con base en el Estatuto sobre el Derecho del Sector Financiero de 1978 y México en los términos de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, celebraron un acuerdo de intercambio de información tributaria y doble tributación, firmado en la ciudad de Washington, D.C., el día 9 de noviembre de 1989. Otro acuerdo similar se firmó entre Canadá y México, el cual entró en vigor el 1º de enero de 1993. Estados Unidos y Canadá ya tenían acuerdos del mismo tipo. Estos acuerdos han sido celebrados fuera del marco de las negociaciones del texto del TLC, por lo tanto, no forman parte del mismo.

a) Objeto de los acuerdos

El objeto de los acuerdos celebrados entre Estados Unidos-México y Canadá, son el intercambio de información impositiva entre los respectivos países, para facilitar el conocimiento en la determinación y recaudación de los impuestos, con el fin de prevenir dentro de sus jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria, así como desarrollar fuentes de información en materia fiscal²⁰⁰.

Dentro de las finalidades que se pretenden con el intercambio de información fiscal, están aquellas relacionadas con la administración y aplicación de las leyes nacionales en los Estados contratantes, incluyendo toda aquella que se requiera para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos

²⁰⁰ BETTINGER BARRIOS. HERBERT, "Tratados Internacionales en materia fiscal caso México". IDC, Comercio exterior, 1993, pp. 365-367

fiscales, así como para la investigación o persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria²⁰¹.

b) Alcance de los acuerdos

En cuanto al alcance de estos acuerdos, los tratados tributarios celebrados, buscan desarrollar un ambiente de acercamiento para la captura de las transacciones internacionales, las cuales se agrupan bajo dos características, siendo la primera la que se refiere a las transacciones internas y la segunda a las externas²⁰².

En la interna se aplica la ley doméstica en todos sus extremos y su limitación es la propia norma. En el caso de la externa, existen variaciones en el tratamiento de los ingresos provenientes del extranjero²⁰³.

Por otro lado, hay que considerar que los tratados impositivos, limitan la jurisdicción de los países actuantes, ya que, el objeto no es la recaudación, sino evitar la doble tributación en favor de la inversión²⁰⁴.

²⁰¹ Como es sabido, respecto a lo que se refiere a las reglas de observancia en la celebración de los tratados de doble tributación, son y serán en materia impositiva y en cualquier sistema, la meta para la unificación de las obligaciones fiscales en cuanto al concepto de ingreso universal, sin afectar los lineamientos para la apertura del comercio, la canalización de la inversión y en general el desarrollo de la economía de libre mercado, observando tres principios que se encuentran basados en la neutralidad impositiva:

1) "Neutralidad en el capital que se exporta"; lo que se logra manteniendo la misma tasa tributaria tanto para el ingreso generado en el país, como aquel al que se repatrie.

2) "Neutralidad en el capital que se invierte"; lo que se logra no distinguiendo la fuente de donde provienen los ingresos, los que deben ser tratados en igual forma o sin embargo, en lo particular los impuestos tienen un tratamiento diverso, dependiendo de las reglas domésticas de cada país o en su caso por los términos de los tratados que se celebren, y así tenemos que

El impuesto pagado en el extranjero es acreditable al gravamen doméstico.

El impuesto pagado en el extranjero es considerado como un gasto de operación y por lo tanto de deducir.

3) "Neutralidad en el capital extranjero que se invierta"; este principio es uno de los más importantes y se aparta de los anteriores, ya que con el fin de que capitales extranjeros se inviertan en un país, éste acepta la misma política fiscal, en cuanto a la base y tasa que obliga y aplica en el lugar de origen de la inversión.

Estos principios se deben observar antes y durante la aplicación de los tratados tributarios y coordinarlos con la autoridad con la que se va a participar, ya que hay que recordar y puntualizar que éstos no son vehículos para la generación de recaudación, sino lo que propician es un ambiente de negocios que facilita la decisión de invertir en un país en base a elementos estrictos y no por factores fiscales.

Estos principios a su vez se estructuran bajo el concepto de territorialidad de la fuente de riqueza o bajo aquél que se denomina fuente universal, sin embargo en ambos casos, grava primero al país donde la fuente se encuentra y el otro solo aplica el concepto de la tasa residual.

²⁰² ZARIN RICHARD, "U.S. and Mexico sign Tax Treaty", *International Tax Review*, november, 1992, pp. 39-41.

²⁰³ Por ejemplo, la depreciación de activos, no siempre observa la misma celeridad que en el país de origen de capital.

c) Convenios para evitar o reducir la doble tributación

No es posible que a través de modificaciones en las leyes internas se eliminen todas las distorsiones fiscales que pueden afectar el libre intercambio de capitales, bienes, personas y servicios. Una de esas distorsiones, tal vez la más grande, es la doble tributación. La legislación mexicana²⁰⁵ cuenta desde hace muchos años con mecanismos unilaterales para evitar la doble tributación; sin embargo, las formas tan variadas en que cada uno de los países grava los distintos tipos de ingresos, hace casi imposible que a través de dichos mecanismos se prevean soluciones específicas para cada caso.

Los tratados para evitar o reducir la doble tributación han resultado un mecanismo sumamente efectivo para corregir los aspectos de la legislación interna de México, que resultan incompatibles frente a los contenidos en las leyes de sus principales socios comerciales. Esto se debe a que dichos instrumentos, de hecho, modifican la legislación interna de los Estados que suscriben, pero sólo en relación a los ingresos obtenidos por los residentes de dichos Estados, a través de la disminución de las tasas de retención en el país de fuente o del otorgamiento del derecho exclusivo de gravamen al país de residencia o fuente.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

d) Ventajas

Entre las ventajas que los Miembros del Área de Libre Comercio pueden obtener a través de los Convenios celebrados están:

- 1) El aclarar y unificar criterios de imposición.
- 2) Se sientan las bases de cooperación administrativa.

²⁴ BETTINGER BARRIOS H., op. cit., p. 365.

²⁵ SOLLOS JUNCO, ALFREDO. *La administración tributaria en los procesos de integración: el enfoque Americano*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (Conferencia Técnica del C.I.A.T. 1992), 1993, pp. 263-272

- 3) Se garantiza a las empresas de los países contratantes, no serán discriminados²⁰⁶.

e) Obstáculos prácticos

El obstáculo más significativo para el intercambio de información entre los tres países, según Deanehan Regina, Directora del Servicio de Rentas de Estados Unidos, puede encontrarse en la falta de conocimiento o apreciación de los fiscalizadores, de las leyes y prácticas tributarias de los socios comerciales. Aun y cuando esto es algo que no es ni sorprendente ni totalmente remediabile, su efecto sobre el intercambio específico es doble:

- 1) Produce solicitudes que no pueden ser atendidas favorablemente por el país receptor, por razones legales y prácticas, por lo que puede crear una impresión negativa sobre el intercambio de información en la mente del fiscalizador solicitante y/o;
- 2) Trae como resultado que no se formulen solicitudes en casos en que la información pueda ser proporcionada oportuna y eficientemente por el otro país²⁰⁷.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

f) Conclusiones

Los tratados de doble imposición no son instrumentos que tengan como propósito coadyuvar al incremento de la recaudación fiscal de los Estados, sino que disminuyen la sobrecarga tributaria en beneficio de la inversión y aportan lineamientos que permiten la configuración del ingreso universal²⁰⁸.

²⁰⁶ Según declaraciones de Regina Deanehan, miembro del Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos, el Acuerdo de Información Tributaria, más frecuentemente usado por ese país es el celebrado con México. DEANEHAN REGINA, *La administración tributaria en los procesos de integración: el enfoque americano*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, (Conferencia Técnica del C.I.A.T., 1992), 1993, p. 255

²⁰⁷ DEANEHAN REGINA, op cit., pp 257-258

²⁰⁸ Ibidem

Como es sabido, la causa de doble imposición reside en la aplicación de dos o varias legislaciones fiscales, de estructuras diferentes o análogas, a un mismo objeto y un mismo contribuyente (doble imposición directa), o a un mismo objeto solamente (doble imposición indirecta).

Las diferencias de estructura que presentan legislaciones fiscales que entran en conflicto -en este caso el de algunos de los impuestos sobre el consumo del Área Comercial-, pueden entorpecer o complicar la puesta en funcionamiento de los dispositivos tendientes a evitar la doble imposición y a paralizar su eficacia.

De ello se sigue que la búsqueda e instauración de medios específicos, destinados a eliminar la doble imposición, están en gran parte condicionadas por el acercamiento de las legislaciones nacionales. Un acercamiento tal, tendría las siguientes ventajas en los que se refiere a la doble imposición:

- 1) Aumentaría la transparencia de las legislaciones, lo que permitiría disminuir el ritmo de los casos de imposiciones dobles.
- 2) La homogeneidad de los sistemas que de esto resultaría, facilitaría la conclusión de convenios bilaterales que contuvieran medidas convergentes a obtener el fin pretendido²⁰⁹

Por lo tanto, debemos concluir reconociendo las ventajas de la opción de celebrar convenios de información tributaria y doble tributación para disminuir las distorsiones fiscales. sin embargo, sus efectos son limitados, pues así se reconoce en el informe Neumark, al establecer que *"el acercamiento de las legislaciones parece ser una condición previa a la conclusión de un convenio fiscal multilateral entre los Estados miembros"*.

Por ende, se descarta esta posible solución que aunque esta vigente de momento entre los países del TLC, al haber celebrado acuerdos de este tipo (*en materia de imposición directa*), consideramos que sus efectos son muy limitados, además de que no

²⁰⁹ Ibidem

son convenios que contemplen como materia específica los *impuestos sobre el consumo* en el Área del TLC, y en cualquier caso el medio más seguro para eliminar las distorsiones fiscales y la doble imposición es un acercamiento o armonización de las legislaciones nacionales.

E) LA ARMONIZACIÓN FISCAL

Han sido muchas las definiciones que se han dado a la armonización fiscal, las cuales las podríamos dividir para su estudio en dos grupos:

- a) En este primer grupo podríamos considerar la armonización fiscal como un mecanismo en sí mismo, sin relacionarlo con la unificación fiscal. Dentro de estas definiciones podríamos incluir la de Von Groeben²¹⁰, quien considera la armonización fiscal como "una modificación parcial de los sistemas impositivos nacionales" sin que estos se hagan uniformes, sino que exige una adaptación mutua en la medida en que sea necesario para hacerles neutrales desde el punto de vista de la competencia. En esta línea se encuentran también las definiciones de Radler y Van Haute.

- b) Otro autor como Ricardo Calle²¹¹, considera que "la armonización fiscal consiste en un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal y debe perseguir, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un Mercado Común o de cualquier otra forma de cooperación económica internacional". Como podemos observar, la definición mantiene una relación de la armonización fiscal con "la unificación fiscal". En esta línea se encuentra la integración de la Unión

²¹⁰ VON DER GROEBEN, HANS, "Policy on competition in the European Economic Community", *Supplement to Bulletin of the EEC*, July August, 1961, p. 15

²¹¹ CALLE SAIZ, RICARDO. "La teoría de la armonización fiscal Europea", *Hacienda Pública Española*, 6/7, Madrid, 1970, p. 407

Europea sobre la armonización fiscal que les llevara a considerar este mecanismo como el más adecuado.

De las anteriores definiciones, la primera es la que se adapta a las circunstancias del Área de Libre Comercio de América del Norte. Los objetivos del Tratado no pretenden crear una Unión Económica en la que se supriman las fronteras fiscales, sino una zona en donde los bienes y servicios circulen sin obstáculos entre los miembros, estableciendo normas que permitan una competencia entre las empresas que participan en la zona, permitiendo oportunidades de inversión en los territorios de las Partes.

Existe un informe Mesina²¹² en el que se realiza un estudio que gira en torno a cómo ha de garantizarse la libre circulación de mercancías y servicios en un régimen de sana competencia. Entre las afirmaciones que se recogen se encuentra la siguiente: "**no sirve de nada eliminar una protección, si vuelve a nacer bajo otra forma**". No podemos pensar por lo tanto, que la supresión de los aranceles y derechos de aduanas va a suponer la plena realización del Área de Libre Comercio y la eliminación de sus problemas, sino que pueden existir otra serie de problemas causados por las disparidades de legislaciones nacionales cuyo resultado, es el de provocar distorsiones sobre las condiciones de competencia.

Ante estas distorsiones el informe determina la necesidad de recurrir a **la armonización** como solución a las disparidades en las legislaciones de los Estados miembros. Por lo tanto, de todas las soluciones posibles, la armonización fiscal es la solución que se considera más apta para resolver las distorsiones fiscales existentes en el Área del TLC, por lo que en el siguiente capítulo se expondrán los fundamentos de la elección de esta opción.

²¹² Rapport des Chefs de délégation aux ministres des affaires étrangères, Bruxelles, 21-abril-1956.

CAPÍTULO VII

LA ARMONIZACIÓN FISCAL

SUMARIO: LA ARMONIZACIÓN FISCAL.-A) Concepto de armonización fiscal.-B) Objeto de la armonización fiscal.-C) ¿En un Área de Libre Comercio es necesaria una armonización fiscal?

A) CONCEPTO DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

Como ya anteriormente se ha expuesto, en el texto del TLC no se establece alguna disposición referente a la armonización fiscal como sí sucede en cambio en el artículo 99 del Tratado de Roma²¹³. De lo anterior se podría deducir que en consecuencia no es necesaria este tipo de medida en América del Norte, ya que no lo establece ninguna disposición del TLC. Sin embargo, el hecho de que no se establezca nada al respecto, no significa que no existan distorsiones fiscales en el Área de Libre Comercio, pues se ha demostrado lo contrario en la primera parte.

Como se citó, una alternativa para eliminar las distorsiones fiscales es la armonización fiscal, que cabe configurar como un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales, con la finalidad de suprimir aquéllas distorsiones capaces de impedir la realización del Área de Libre Comercio. El elemento que en primer lugar condiciona la delimitación del campo de aplicación de la armonización fiscal es el relativo a la concreción y valoración de las distorsiones particulares o las generales, las temporales o las permanentes, las históricas o las previsibles. El contenido de la armonización fiscal será diferente según cuáles sean las hipótesis de partida²¹⁴.

²¹³ Al efecto, el artículo 99 del Tratado de Roma establece:
"El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8 A."

²¹⁴ Al respecto, véase RICARDO CALLE SAIZ, en la obra *la armonización fiscal europea; un balance actual*, Madrid, editorial AC., 1990, pp 9-19.

Por las múltiples definiciones actualmente existentes, pareciera que existen diversos grados de armonización, superior, inferior e intermedia. Entre los que mantienen esta última están los que manifiestan que la armonización fiscal debe perseguir una aproximación de la carga fiscal global y de las estructuras de los sistemas fiscales. En esta línea esta Von der Groeben²¹⁵, la armonización fiscal deberá atender a las diferencias de carga fiscal entre los países integrados, a las diferencias en la distribución de los impuestos directos e indirectos, y a las diferencias en la estructura de los sistemas fiscales²¹⁶.

²¹⁵ VON DER GROEBEN, HANS, "Policy on competition in the European Economic Community", *Suplement to bulletin of the EEC*, July-aout, 1961.

²¹⁶ D. Dosser, mantiene tres acepciones que pueden darse al concepto de armonización fiscal:

- a) **Concepto de igualación**, según el cual la armonización fiscal, es todo cambio que conduce hacia el establecimiento de impuestos y tipos de gravamen idénticos en todos los países que componen el "mercado común".
- b) **Concepto diferencial**, es decir, rechazo del tipo de gravamen y de la clase de impuestos propugnado por el concepto de igualación.
- c) **Concepto estándar**, que lleva implícito el establecimiento de impuestos idénticos, pero con tipo de gravamen diferentes.

El mismo Dosser realiza una valoración de las implicaciones de los anteriores conceptos:

- * El concepto de igualación se califica para Dosser, por su simplicidad, aunque la armonización fiscal, según este concepto, puede derivar hacia un decrecimiento de la eficiencia, equidad, desarrollo, etc.
- * La armonización fiscal según el concepto estándar, es todo cambio fiscal que conduce hacia unos objetivos ideales y que lleva implícito el establecimiento de impuestos idénticos y tipos de gravamen diferentes.
- * Según Dosser, el concepto diferencial utilizado para definir la armonización fiscal, no implica el establecimiento de impuestos y tipos de gravamen idénticos, como el concepto de igualación. La armonización fiscal, según esta acepción, es todo cambio que, en función de los objetivos fijados en el tratado que regula la integración, produce un efecto neto positivo. Para Dosser este concepto diferencial de la armonización fiscal, es el que recibe una mejor valoración por las siguientes razones:

- 1) No plantea, como el concepto estándar, el problema de diferencias entre los países integrados en cuanto a los objetivos perseguidos, ya que estos son los fijados en el tratado de integración económica.
- 2) Asegura que la armonización fiscal, es un cambio fiscal en beneficio de los países integrados y que no responde por tanto, a objetivos abstractos.
- 3) Es más amplio que otros conceptos.

Según C. S. Shoup, el concepto diferencial de armonización fiscal, reconoce que la armonización de los sistemas fiscales, implica un gran esfuerzo hacia metas que son hasta cierto punto contradictorias. Reconoce también que la uniformidad, considerada en sí misma, puede ser sin lugar a dudas, anti-armonizante. Impuestos y tipos idénticos en todos los países harán que algunos tengan más ingresos que los que deseen y otros menos.

Para C. S. Shoup, el concepto diferencial de armonización fiscal, es el que permite distinguir entre armonización y reformas fiscales. Mientras que la armonización implica siguiendo a Dosser, un cambio en el sistema fiscal de un país después de consultar a los restantes países integrados, la reforma fiscal supone, por el contrario, un cambio fiscal unilateral y sin referirse a los objetivos perseguidos con la integración. Más concretamente, la opinión de Dosser es esta, "Si adoptamos el concepto diferencial de armonización fiscal, se podrá establecer la distinción entre armonización y reforma fiscal. Tomemos, como ejemplo, un impuesto general sobre el volumen de ventas. Al principio, es decir, inmediatamente después de haberse formado la unión económica, los impuestos sobre las ventas diferirán en lo que se refiere a los tipos de gravamen y a la base imponible. El objetivo es modificar conjuntamente los impuestos nacionales, pero no necesariamente igualarlos, ya que la igualdad podría significar un quebrantamiento de algunos de los objetivos de la integración económica. Después del punto que se ha alcanzado la armonización fiscal definitiva, los cambios ulteriores que se hicieran serían parte de un programa de reforma fiscal, es decir, no obligatoriamente inducidos por la existencia de una unión.

Barrère opina que es difícil una definición precisa de la armonización fiscal que abarque todas sus modalidades, es fácilmente perceptible que armonización y unificación fiscales no son una misma cosa: para Barrère, la armonización fiscal es un proceso continuo de adaptación de las políticas y de los sistemas fiscales, ligado al desarrollo de la integración económica, proceso que debe atender más al nivel de las reacciones y de los efectos de los sistemas fiscales que al de su constitución.

Vease, DOSSER, ., "Economic Analysis of Tax harmonisation", en C. S. Shoup, (ed), 1967. SHOUP, C. S. (ed), Fiscal

Respecto a la definición de la armonización fiscal, los diferentes autores coinciden en lo siguiente:

- a) El carácter instrumental de la armonización fiscal. Es decir, la armonización fiscal, no es en si misma, una finalidad sino un medio de acción que debe adoptarse siempre y cuando las divergencias entre las políticas fiscales sean de tal magnitud y naturaleza, que produzcan distorsiones en la concurrencia de las distintas economías integradas y que no pueden evitarse por mecanismos compensatorios. para A. J. Rädler²¹⁷ citado por C. K. Sullivan²¹⁸, la armonización fiscal es una modificación parcial de los sistemas fiscales nacionales, que es llevada a la práctica con el fin de eliminar las distorsiones de la competencia producidas por los propios sistemas o de facilitar el comercio internacional. Para R. Saint Paul²¹⁹, el proceso de armonización fiscal puede analizarse como una obligación, pactada en el plano internacional, de no obstaculizar el funcionamiento del mercado concurrencial, de permitir la utilización óptima de los factores de producción y de reducir los costes a nivel de la integración económica. El fin será el crecimiento del producto nacional por el ejercicio de la concurrencia a través de la eliminación de las distorsiones fiscales, con el fin de permitir el libre juego de los mecanismos del mercado. Por tanto, y en general, se admite el carácter instrumental de la armonización fiscal.
- b) Otra coincidencia entre los autores, es la consideración de la armonización fiscal como diferente de la unificación fiscal.

Harmonisation in Common Markets, Columbia University Press, New York, 1967.

²¹⁷ RADLER, A. J. Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, 1960, p. 220.

²¹⁸ SULLIVAN CALARA. Indirect taxation and goals of the EEC Fiscal harmonization in common Markets, vol II. Carl S. Shoup editor, Columbia University Press, Ny & London, 1967.

²¹⁹ SAINT PAUL. "Les limites à l'harmonisation internationale des fiscalités", Rev. Sc. Fin., num. 4, 1963.

En el marco de la Unión Europea, el informe Neumark²²⁰ establece lo siguiente, "¿Cuál es el objetivo esencial de la armonización fiscal? consiste en incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico de los países miembros pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico".

De todo lo anteriormente expuesto se deduce que estamos ante un término de significado poco preciso, el término "armonización" tiene tantos significados como autores lo utilizan, aunque su acepción más generalizada lo considera equivalente en cierto sentido a "aproximación", e incluso algunos autores a "igualación" con respecto a bases y tasas impositivas. Conforme se avance en el presente capítulo se irá delimitando el concepto de armonización fiscal, con respecto a las bases y fines de un Área de Libre Comercio.

B) OBJETO DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

No existe un criterio uniforme por parte de los tratadistas respecto al objeto de la armonización fiscal como tampoco existe respecto de su definición.

En nuestra consideración, el objeto de la armonización fiscal, va en función del grado de integración económica y de los fines y objetivos de dicha integración. Por lo tanto se debe analizar el proceso en función de un Área de Libre Comercio, pues como lo señala Barrère²²¹ "la armonización fiscal es un proceso continuo de adaptación de las políticas y de los sistemas fiscales, ligado al desarrollo de la integración económica".

²²⁰ Neumark Informe, op cit

²²¹ BARRERE, A . *Principios Generales de armonización fiscal en la CEE, Comité económico y Social francés*. 1962 (Traducción castellana en MAEDF, 1963, Madrid, 1963)

Los objetivos de la armonización fiscal en la zona de Libre Comercio se deberían limitar a una armonización de la: a) estructura de los impuestos; b) de las bases; c) tasas; y d) de los sistemas de los impuestos dobles en Estados Unidos y Canadá.

La armonización de las bases, tasas y estructura de los sistemas fiscales en la zona del TLC, podría tener por objetivo una modificación parcial de los sistemas fiscales nacionales, con el fin de tratar de eliminar las distorsiones de la competencia producidas por los propios sistemas o de facilitar el comercio internacional. Asimismo debe permitir la utilización óptima de los factores de producción y de reducir los costes al nivel de la integración económica. El fin será el crecimiento de los productos nacionales por el ejercicio de la competencia a través de la eliminación de las distorsiones fiscales, con el fin de permitir el libre juego de los mecanismos del mercado.

C) ¿EN UN ÁREA DE LIBRE COMERCIO ES NECESARIA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL?

La mayor parte de la doctrina tributaria en materia de armonización fiscal se refiere al ámbito de la Comunidad Económica Europea (Von der Groeben, Dossier, C. Shoup). El motivo principal puede ser que dicha doctrina gira casi siempre en torno al análisis del proceso de integración de este bloque, que ha sentado diversos precedentes en todo el mundo por ser el Mercado más integrado por diversos países, y con muchos logros a pesar de todos los que le quedan.

En primer término, cabe decir que hay quienes niegan la necesidad de una armonización fiscal en una Área de Libre Comercio²²². En este sentido se manifestó W. B. Reddaway, miembro del Comité Tinbergen, manteniendo que la formación de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA), no requería de algún acuerdo para "la

²²² El artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), define al Área de Libre Comercio como "Un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales, los derechos de aduana y otras regulaciones comerciales restrictivas son eliminadas en lo sustancial de todo comercio entre los territorios constituidos sobre productos provenientes de esos territorios".

armonización de los sistemas de los impuestos y de las cargas sociales"²²³. Asimismo, otro autor como Harry G. Johnson, se manifiesta en el mismo sentido al señalar que "no hay necesidad de armonizar el sistema de los impuestos entre los miembros de un Área de Libre Comercio...debido a razones administrativas...y a la aplicación del principio de destino entre los países..."²²⁴

Sin embargo, "a contrario sensu", cabe señalar que existe una doctrina tributaria mayoritaria, que acepta el hecho de establecer una armonización fiscal en un Área de Libre Comercio. Autores como C. Shoup, Bela Balassa, A. Barrère, L. Reboud, Cosciani, R. Saint Paul, entre otros²²⁵, se encuentran en ésta línea, al señalar lo que podría denominarse una teoría de las limitaciones a la armonización fiscal, según estos autores, en líneas generales puede diferenciarse:

- 1) Limitaciones a la armonización fiscal en función de la estructura de los sistemas fiscales de los países integrados;
- 2) Limitaciones en función de los objetivos de la integración económica.

La principal conclusión es que el grado de armonización de las estructuras de los sistemas fiscales está condicionado por la intensidad de la integración económica y recíprocamente, la armonización de las estructuras fiscales no puede ser más intensa que la exigida por el grado de integración alcanzado en un momento dado.

²²³ Véase, REDDWAY W B., "The implications of a Free Trade Área for British taxation", *British tax Review*, March 1958, pp 71-9, esp. p. 78.

²²⁴ HARRY G. JOHNSON, *The implications of a Free or Freer Trade for the Harmonization of Other Policies*, Atlantic Economic Studies Program, University of Toronto, 1966, pp. 1-41. Respecto a la aplicación del principio de destino como solución a la eliminación de las distorsiones fiscales, nos remitimos a lo ya expuesto en el capítulo V.

²²⁵ Entre las posturas, que admiten la armonización fiscal en un Área de Libre Comercio, están la de A. Barrère, quien señala que "la armonización fiscal es un proceso continuo de adaptación de las políticas de los sistemas fiscales, **ligado al desarrollo de la integración económica, proceso que debe atender más al nivel de las reacciones y de los efectos de los sistemas fiscales que al de su constitución**"

L. Reboud, al definir la distorsión fiscal dice que es "un fenómeno de turbulencia que podría impedir la realización de la finalidad del sistema económico, **sea cual sea su inspiración o justificación.**"

Para Cosciani, "la apertura de mas mercados, **sin importar la forma que asuman** puede dar lugar a distorsiones, esto es, a modificaciones en los intercambios comerciales o en las inversiones de los factores productivos, dañando a uno de los países o a toda la unión o comunidad."

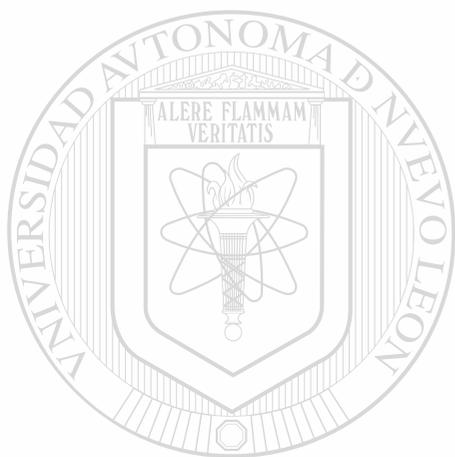
Es básico conocer el **objetivo real** de la integración (Mercado Común o sólo Área de Comercio libre), para calibrar la necesidad y las ventajas e inconvenientes de un proceso de armonización fiscal.

No negamos que una armonización fiscal tiene mayor importancia en un Mercado Común, que en un Área de Libre Comercio por tres motivos:

- a) En un Mercado Común no se imponen derechos de aduana o impuestos sobre la exportación cuando los bienes se trasladan de un país a otro. La aplicación por parte de todos los países de un sistema uniforme de tarifas a todas las importaciones, con independencia del país de origen, posibilita una mayor libertad en cuanto al comercio interno en el Mercado Común y ofrece mayores ventajas si existe una armonización fiscal y puede suponer importantes reducciones en la eficiencia del sistema en caso de no producirse.
- b) Uno de los objetivos de un Mercado Común, es precisamente aumentar la movilidad del trabajo y del capital (muy por encima de un Área de libre Comercio). Esta superior movilidad aumenta el rendimiento de la armonización de los sistemas fiscales internos, así como las penalizaciones provenientes de la falta de la misma.
- c) La eliminación total de los controles en frontera (que sólo puede producirse en un Mercado Común) podrá llevarse a cabo únicamente si los sistemas fiscales internos pueden reorganizarse de forma que no se conceda la desgravación fiscal en cuanto a impuestos sobre las ventas, con respecto a la exportación de bienes de un país miembro a otro, y no se aplique un impuesto compensatorio sobre las importaciones efectuadas por un país miembro de otro. La ganancia psicológica de la ausencia total de control fronterizo dentro de un Mercado Común es un dato políticamente clave, a tomar en cuenta²²⁶.

²²⁶ Para un análisis más amplio sobre la armonización fiscal en los Mercados Comunes, véase, C. S. SHOUP, *Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1980.

Sin embargo, consideramos por tanto, que la armonización fiscal sí puede ser aplicada en un Área de Libre Comercio como una solución tendiente a resolver las distorsiones fiscales existentes en la zona. El grado de armonización debe ser menor que el que se aplica para un Mercado Común, precisamente por el grado menor de integración. La armonización debe ser un medio y no un fin²²⁷ de la integración. Un medio que procure cumplir con los objetivos del Tratado, y permita la efectiva asignación de recursos y condiciones de competencia óptima entre los países miembros de la Zona de Libre Comercio de América del Norte²²⁸.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

²²⁷ COSCIANI CESAR, *Problemi fiscali del Mercato Comune*, p. VI.

²²⁸ Rapport des Chefs de délégation aux ministres des affaires étrangères. Bruxelles, 21-abril-1956.

CAPÍTULO VIII

FUNDAMENTOS PARA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL ÁREA DE AMÉRICA DEL NORTE

SUMARIO: FUNDAMENTOS PARA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL ÁREA DE AMÉRICA DEL NORTE.-A) Objetivos del TLC.-B) Existencia de distorsiones fiscales.-C) Niveles comerciales.-D) Relaciones Económicas en América del Norte.-E) Existencia de Convenios Tributarios.-F) Celebración de un Tratado de Libre Comercio -G) Tratado de Libre Comercio con una integración económica mayor -H) La armonización fiscal en otras áreas de integración económica.-a) La experiencia Europea.-1 - Armonización fiscal europea -2 - El IVA y los tipos.-b) La experiencia de América Latina en materia de integración económica y armonización fiscal.-1.- ALADI.-2.- NANDINA -3.- MERCOSUR.-4.- Integración económica Centroamericana: SIECA.-c) La experiencia de Asia en materia de integración económica y armonización fiscal.

A) OBJETIVOS DEL TLC

En primer término, los incisos a), b) y c) del artículo 102 del Tratado de Libre Comercio, constituyen uno de los fundamentos para armonizar los impuestos sobre el consumo en el Área. La armonización fiscal es un instrumento que puede hacer cumplir los objetivos previstos en el Tratado, eliminando obstáculos al comercio y facilitando la circulación transfronteriza de bienes y servicios.

Al efecto, el artículo 102 establece entre sus objetivos:

- a) Eliminar obstáculos al comercio y facilitar la circulación transfronteriza de bienes y servicios entre los territorios de las partes;
- b) Promover condiciones de competencia leal en la zona de libre comercio;
- c) Aumentar sustancialmente las oportunidades de inversión en los territorios de las partes.

En segundo término, consideramos que los incisos e) y f), del artículo 102 del TLC²²⁹, son el fundamento jurídico para realizar una armonización fiscal en América del

²²⁹ Texto TLC, Capítulo I, Primera Parte, objetivos y anexo 104.1.

Norte. Entre los objetivos instrumentales del Tratado señalados en los anteriores incisos están:

- e) **Crear procedimientos eficaces** para la aplicación y cumplimiento de este tratado...
- f) **Establecer lineamientos** para la ulterior cooperación trilateral, regional y multilateral encaminada a **ampliar** y **mejorar** los beneficios de este tratado.

Los incisos e) y f), están enmarcados entre los instrumentos para hacer posible los objetivos del Área de Libre Comercio y podemos considerarlos como una puerta abierta a la armonización fiscal. **La creación de procedimientos eficaces y el establecimiento de lineamientos**, pueden interpretarse como la creación de mecanismos entre las partes, que tiendan a "**ampliar**" y "**mejorar**" los beneficios del Tratado.

Si bien el TLC no establece en una forma específica, la facultad de adoptar una medida de armonización fiscal, como sí en cambio se hace en el artículo 3h y 99 del Tratado de Roma²³⁰, el carácter instrumental de los incisos e) y f) del TLC sin embargo, establecen la posibilidad de adoptar una serie de instrumentos que tiendan a beneficiar y hacer cumplir los objetivos del Tratado.

Por tanto, los incisos e) y f) del artículo 102, se pueden considerar como el fundamento legal para la adopción de una armonización fiscal en el Área de América del Norte.

B) EXISTENCIA DE DISTORSIONES FISCALES

La existencia de distorsiones fiscales, se ha demostrado en la primera parte de este trabajo y en el capítulo V de la segunda.

²³⁰ El artículo 3h está enmarcado entre los instrumentos para hacer posible los objetivos del Mercado Común: podemos pues considerarlo como una puerta abierta para la armonización de las legislaciones entre los Estados miembros, y por supuesto, entre ellos podríamos considerar la armonización fiscal. En efecto el artículo 3 en su inciso h, dispone: "A los fines enunciados en el artículo anterior, la acción de la Comunidad llevara consigo, en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado: .
h) la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común:"

La clase de distorsiones fiscales existentes en el Área de América del Norte:

- a) **Según su grado o intensidad:** son generales.
- b) **Según su clase y origen:** permanentes.
- c) **Según la situación de referencia:** son de dos tipos, respecto a una situación ya lograda y respecto a una integración que debe lograrse.
- d) **Según la parte de la actividad financiera que las suscita:** la estructura de los impuestos, naturaleza y clase de los impuestos indirectos y gravamen desigual en determinadas ramas productivas.

C) NIVELES COMERCIALES

La existencia de distorsiones fiscales no es el único fundamento para armonizar, hay otra serie de fundamentos económicos que pueden apoyar esta medida²³¹. Entre ellos esta el nivel de relaciones comerciales.

Para México su primer socio comercial lo es Estados Unidos, representando el 84 por ciento de su comercio exterior²³². Asimismo, Canadá es el segundo socio comercial (en forma individual²³³) para México, representando el 5 por ciento de sus exportaciones en el 2000²³⁴.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Para Canadá, el primer socio comercial lo es Estados Unidos, representando el 72 por ciento de su comercio exterior²³⁵. México es el principal proveedor de Canadá, entre los países en desarrollo y el noveno a nivel global²³⁶.

²³¹ AAVV, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario Español: incidencia y convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, pp. 7-68.

²³² PAT CARR, op cit.

²³³ En términos generales el segundo socio comercial de México a nivel global lo es la Unión Europea, representando el 12 por ciento de su comercio exterior. Véase, Instituto Nacional de Estadística, Geografía Informática, (INEGI).

²³⁴ INEGI, "Estadísticas del Comercio Extenor de México", *Información preliminar*, enero-nov. de 2000, volumen XV, n° 11.

²³⁵ AAVV, "Exporting in North America?, the Commerce Department can help". *Business America*, (a publication of the U.S. Department of Commerce), April 8, 1997, p. 3.

Para Estados Unidos, el primer socio comercial es Canadá, representando cerca del 20 por ciento de su comercio exterior²³⁷. Para los Estados Unidos, México es el segundo socio comercial con un 14 por ciento, después de Canadá.²³⁸

TABLA

RELACIONES COMERCIALES ENTRE LOS MIEMBROS DEL ÁREA DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

México	84% U.S.A. 5% Canadá, (CEE=2º como conjunto).
Canadá	72% U.S.A. En países en Desarrollo el 1º es México y el 9º a nivel mundial.
U.S.A.	Canadá 20% (1er. Socio). México 14% (2º. Socio).

Desde 1993 (año previo a la entrada en vigor del TLC), hasta el año 2001, el comercio en las naciones del Área de América del Norte, creció 116 por ciento, pasando de \$297 mil millones de dólares (mdd) a \$622 mil mdd.

- **México.-** México exportó \$139 mil mdd a sus socios del tratado en 2001, lo cual representó un crecimiento de 225 por ciento, equivalente a más de dos veces el crecimiento de 93 por ciento registrado en sus exportaciones al resto del mundo.
- **Estados Unidos.-** Las exportaciones de bienes de Estados Unidos a sus socios del TLC aumentaron casi el doble entre 1993 y 2001, se elevaron de \$133 mil

²³⁶ SECOFI, "El ABC del TLC. Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos", 1992 pp. 3-5.

²³⁷ AAVV, op. cit., p. 27

²³⁸ Estados Unidos vendió el doble que vende a Corea o Taiwan, tres veces más que a Hong Kong, cuatro veces más que a China y cinco veces más que a Brasil, incluso más que cualquier país de la Unión Europea, incluyendo a Alemania o Inglaterra AAVV, "Exporting in North America?", op. cit., p. 36

mdd a \$262 mil mdd, lo cual es significativamente mayor que el crecimiento de 54 por ciento en sus exportaciones al resto del mundo.

- **Canadá.-** Entre 1991 y 2001, las exportaciones de bienes canadienses a sus socios del TLC crecieron 95 por ciento, incrementándose de \$117 mil mdd a \$229 mil mdd. En contraste sus exportaciones al resto del mundo en el mismo periodo sólo aumentaron 5 por ciento.²³⁹

Por lo tanto, de lo anterior se desprende que es muy importante tomar la medida de una armonización fiscal, dado el grado de integración que a nivel comercial ya existe en la zona, siendo obvio que dicha integración aumentó considerablemente con el Tratado de Libre Comercio.

D) RELACIONES ECONÓMICAS EN AMÉRICA DEL NORTE

En este inciso se realizará la enumeración de una serie de múltiples Acuerdos Comerciales, celebrados entre México y Estados Unidos y entre México y Canadá, con el objeto de mostrar el grado de integración económica que ya existía en América del Norte, aún sin la existencia del Tratado de Libre Comercio. No se entrará en detalle en el contenido de los Acuerdos porque ése no es el objeto de este trabajo, sino solamente se pretenden aportar como un elemento o motivo más para adoptar una medida de armonización fiscal en el Área.

a) Estados Unidos

El crecimiento del comercio *bilateral* ha llevado a los gobiernos de México y Estados Unidos, a buscar un marco institucional comúnmente aceptado, que regule las relaciones económicas entre ambos países. Esta búsqueda ha tenido como resultado, la

²³⁹ Embajada de los Estados Unidos de América. "Ocho años del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN). Fortaleciendo bases para el crecimiento", 2002

concertación de importantes acuerdos que han contribuido a resolver problemas, y a identificar las oportunidades de comercio e inversión entre los dos países²⁴⁰.

Los nuevos mecanismos de regulación, fueron encaminados a establecer los medios para la negociación, consulta y notificación en cuestiones comerciales. En 1981, con el establecimiento de la *Comisión conjunta de Comercio*, se estructuró un mecanismo para proponer medidas dirigidas a estabilizar y expandir el comercio.

En 1985, sustentados en la propuesta del Comité Mexicano-Norteamericano de Hombres de Negocios, se firmaron la "*Declaración de intenciones de Negociar un Acuerdo Marco de Principios y Procedimientos, respecto del comercio y la inversión entre los Gobiernos de México y Estados Unidos*"²⁴¹.

Con la "*Declaración de intenciones*", se vislumbró la firma de un acuerdo "marco" que cubriera principios de negociación, aranceles, barreras no arancelarias, inversión extranjera, servicios y protección a la propiedad intelectual. Con el "*Entendimiento Bilateral en materia de Subsidios y Derechos Compensatorios entre México y Estados Unidos*", el gobierno mexicano se comprometía a no utilizar subsidios para la exportación de sus productos, ya fuera en normas de prácticas de precios para el sector de energía y productos petroquímicos o en forma de programas de financiamiento preferencial para la preexportación y exportación que tuviera una tasa de interés menor a la internacional.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

En 1986, se firmó el "*Acuerdo para el entendimiento en materia de comercio e inversión*", en donde Estados Unidos logró que se eliminaran los precios oficiales, como método de valoración aduanera, obteniendo además concesiones arancelarias para sus productos y la inclusión del beneficio de la prueba del daño en las disposiciones de la ley comercial mexicana.

²⁴⁰ Véase AAVV, *El acuerdo de Libre Comercio México-Estados Unidos: alternativas para el futuro; camino para fortalecer la soberanía*, CIDAC, México, editorial Diana, 1991, pp. 92-97

²⁴¹ SPERO, S. E., *The politics of international economic relations*, New York: St. Martin's Press, 1985.

Los anteriores acuerdos fueron los antecedentes de la firma del "**Entendimiento Bilateral sobre un Marco de Principios y Procedimientos para consultas en materia de Comercio e Inversión**" (Acuerdo Marco)²⁴² en 1987, el cual fue refrendado en 1989 junto con la creación de un grupo de coordinación general y nueve grupos de trabajo específicos. La firma del Acuerdo Marco, representó el reconocimiento mexicano de alto grado de relación, con respecto al mercado de Estados Unidos, un complemento de los principios y los mecanismos del G.A.T.T., y un avance tendiente a mejorar la estructura de las relaciones comerciales bilaterales para negociar la eliminación o reducción de barreras, aumentar la seguridad en cuanto al acceso al mercado para los exportadores e inversionistas, y establecer un mecanismo para hacer frente a los problemas que pudieran surgir.

A partir de la firma del Acuerdo Marco, México y Estados Unidos han logrado importantes avances en cuanto a sus relaciones comerciales²⁴³. En este sentido, los principales resultados del **Acuerdo Marco** fueron:

- * Renovación del Entendimiento Bilateral en materia de subsidios y Derechos compensatorios (1988).
- * Entendimiento para la promoción de la inversión y el comercio (1989).
- * Entendimiento que creó el Comité conjunto para la promoción de la inversión y el comercio (1989).
- * Revisión del convenio sobre productos textiles y del Vestido (1989).
- * Renovación del convenio sobre productos siderúrgicos (1989).

La firma de estos Acuerdos fue un precedente para llegar a lo que hoy existe, un **Tratado de Libre Comercio** que entró en vigor desde 1994.

²⁴² BANNETT, B. T. "El Acuerdo Marco Bilateral: un mecanismo en las relaciones comerciales y económicas de México y Estados Unidos", en **Comercio Internacional Banamex**, vol. I, n° 1, 1989.

²⁴³ A modo de ejemplo de este avance comercial, las exportaciones de Estados Unidos hacia México, durante el período de 1989, crecieron en un 20 por ciento, representando \$30.2 billones de dolares. En 1990, el crecimiento en las exportaciones de U.S.A. a México fue en un 14 por ciento. Business America, "Best Prospects for U.S. Exports to Mexico", April 8, 1991. p 12.

b) Canadá

Por su parte, las relaciones de comercio e inversión con Canadá, se regían a través del *Convenio Comercial entre México y Canadá de 1946*, del *Convenio sobre Cooperación Industrial y Energética de 1980*, y del *Memorándum de Entendimiento en Materia de Comercio de 1984*²⁴⁴. Con el fin de promover las relaciones comerciales con Canadá, en marzo de 1991, se firmó el *Entendimiento sobre un Marco de Consultas sobre el Comercio y la Inversión* (similar al acuerdo con Estados Unidos). Las consultas cubren diversas áreas de cooperación, entre las que figuran textiles, productos agropecuarios y pesqueros, productos automotores, productos minerales y equipo de minería, silvicultura y equipo de procesamiento de recursos forestales, inversiones, coinversiones, transferencia de tecnología y el programa de las maquiladoras²⁴⁵, aranceles y el sistema Generalizado de Preferencias.

De todo lo anterior, se desprende que los convenios y Acuerdos celebrados en materia comercial, entre los países que conforman el Área de América del Norte, son una muestra de la semi-integración comercial, que aún sin el Tratado del Libre Comercio ya existía. En consecuencia, ante este avance de integración económica real, sí que es prudente tomar medidas armonizadoras en los impuestos sobre el consumo, con el objeto

²⁴⁴ PREVOST, J. J. H. "Relaciones comerciales y económicas de Canadá con México", en *Comercio Internacional Banamex*, vol. I, n.º 1, 1989.

²⁴⁵ **Operación de Maquila** es el proceso industrial o de servicios destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación posterior, realizado por empresas maquiladoras o que se dediquen parcialmente a la exportación, así como aquellas actividades de servicio que tengan como finalidad la exportación o su apoyo.

Este tipo de subcontratación internacional fue establecido en México en 1965 a través del llamado Programa de Industrialización Fronteriza. Por medio de este Programa se trata de resolver el problema de desempleo fronterizo norte en México y disminuir la corriente migratoria hacia los Estados Unidos.

En 1971 el gobierno mexicano dio a conocer el Programa de Desarrollo de la Franja Fronteriza Norte de las Zonas Perímetros Libres. Este segundo Programa confirmó y robusteció las bases y cimientos de la industria maquiladora de exportación. En 1972 se expidió el primer Reglamento del Párrafo Tercero del Artículo 321 del Código Aduanero. Este Reglamento es el primer antecedente de un ordenamiento integral constitutivo de las bases de operación de la industria maquiladora de exportación.

El Reglamento del párrafo 30 del artículo 321 del Código Aduanero de 1977 estableció ciertas reglas en función de las llamadas operaciones temporales, que sirvieron para estimular el establecimiento de éstas, no sólo en la frontera norte, sino en todo el territorio nacional. Asimismo, la Ley Aduanera y su Reglamento de junio de 1982, contienen disposiciones expresas sobre la materia, y específicamente el artículo 135 del Reglamento indica que se permite la importación temporal de mercancías de productos libres de pagos de impuestos de importación siempre y cuando las industrias maquiladoras cuenten con un programa de maquila registrado ante la dependencia federal.

El 15 de agosto de 1983 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación*, el decreto que regula la operación de la industria maquiladora.

WITKER JORGE y JARAMILLO GERARDO, *el régimen jurídico del comercio exterior de México; del gatt al tratado trilateral*, México, UNAM, 1991, pp. 103-107.

de que los bienes y servicios circulen en una forma más óptima en provecho de las empresas y los consumidores, constituyendo ello, un fundamento económico más para armonizar.

E) EXISTENCIA DE CONVENIOS TRIBUTARIOS

Los convenios tributarios²⁴⁶ celebrados en la zona de América del Norte²⁴⁷, demuestran implícitamente la existencia de diferencias impositivas en el trato fiscal a un mismo objeto y sujeto, siendo esto en consecuencia, un elemento más que nos sirve para fundamentar la necesidad de armonizar fiscalmente, toda vez que como el informe Neumark establece "El acercamiento de las legislaciones parece ser una condición previa a la conclusión de un convenio fiscal multilateral entre los estados miembros"²⁴⁸.

F) CELEBRACIÓN DE UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO

La celebración de un Tratado de Libre Comercio entre los países de América del Norte es uno de los fundamentos económicos más importantes, ya que muestra un grado de integración económica. Se han ido eliminando las restricciones arancelarias y no arancelarias, lo que ha dado lugar a una mayor circulación de bienes y servicios gravados distintamente, por lo que la armonización fiscal puede ser el mejor remedio a largo plazo para eliminar tales diferencias²⁴⁹.

²⁴⁶ Estos convenios según el informe Neumark se celebran en virtud de que "la causa de la doble imposición reside en la aplicación de dos o varias legislaciones fiscales, de estructuras diferentes o análogas a un mismo objeto y aun mismo contribuyente (doble imposición directa) o a un mismo objeto solamente (doble imposición indirecta)".

²⁴⁷ El tema de los convenios tributarios de doble imposición, su alcance, objeto, etc., han sido estudiados en el inciso D), del capítulo VI.

²⁴⁸ *Ibidem*

²⁴⁹ Respecto a si una Zona de Libre Comercio puede llevar a cabo una armonización fiscal o no, nos remitimos a lo expuesto sobre ello en el inciso C) del capítulo VII.

En el Tratado de Libre Comercio, se han establecido la eliminación de aranceles²⁵⁰ en diferentes lapsos de tiempo, para diferentes productos.

TABLA

PRINCIPALES TARIFAS ELIMINADAS EL 1º DE ENERO DE 1994	
Automóviles	Cerveza
Parabrisas	Equipo de cómputo
Estufas de gas	Partes de televisores
Planchas eléctricas	Parabrisas
Frigoríficos domésticos	Mármol
Lavabos de cerámica	Locomotoras diesel
Envases de vidrio	Fotocopiadoras
Televisores	Videocasseteras
Motores de gasolina	Aviones
Radios y cassetteras	Bulldozers
Ordenadores	Teléfonos celulares
Maquinaria	Equipo electrónico
Equipo de transporte no automotriz	Instrumentos de precisión
Y otros	

Fuente: Secretaría de Economía

TABLA

PRINCIPALES TARIFAS ELIMINADAS EN CINCO AÑOS	
Camiones de carga	Pantalones de algodón
Motores eléctricos	Asientos automotrices
Tejidos de algodón	Televisores
Camiones lijeros	Cristalería
Azulejos de cerámica	Baterías para automóviles
Llantas	Ordenadores
Radios portátiles	Aparatos eléctricos
Hornos industriales	Papel
Y otros	

Fuente: Secretaría de Economía

²⁵⁰ Los aranceles son los impuestos que se aplican a los bienes comerciados internacionalmente y constituyen, en la mayoría de los países, el principal instrumento de política comercial. En el caso de los aranceles a la importación, el propósito principal que se persigue con ellos es proteger a los productores nacionales de la competencia externa. Los aranceles a la exportación gravan, por su parte, productos cuyas ventas se desea obstaculizar o impedir.

TABLA

PRINCIPALES TARIFAS A SER ELIMINADAS EN DIEZ AÑOS	
Lámina y tubería de acero	Botas y zapatos de cuero
Sanitarios de cerámica	Calentadores de agua
Penicilinas	Juguetes
Cafeteras eléctricas	Exprimidores de jugos
Pantalones	Calzado
Automóviles	Frigoríficos
Lavadoras	Pañales
Tractocamiones	Champúes
Y otros	

Fuente: Secretaría de Economía

G) TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON UNA INTEGRACIÓN ECONÓMICA MAYOR

El objeto de este tipo de acuerdos, es la creación de una Zona de Libre Comercio; el artículo XXIV del GATT la define como: "Un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales los derechos de aduana y otras regulaciones comerciales restrictivas son eliminadas en lo sustancial de todo comercio entre los territorios constitutivos sobre productos provenientes de esos territorios". Para Balassa²⁵¹ es aquella en la que "las tarifas (y las restricciones cuantitativas) entre los países participantes son abolidas, pero cada país mantiene sus propias tarifas frente a los países no pertenecientes al área". Asimismo, Chacholiades²⁵² dice que "dos o más países forman un área de libre comercio, o asociación de libre comercio, cuando suprimen todos los impuestos de importación y todas las restricciones cuantitativas sobre su comercio mutuo en todos los bienes **excepto los servicios de capital** pero conservan sus aranceles originales frente al resto del mundo"²⁵³.

²⁵¹ BALASSA BELA, *Teoría de la integración económica*, México, Uteha, 1980, p. 2

²⁵² CHACHOLI-DES MILTIADES, *Economía Internacional*, Madrid, Mc Graw Hill, 1991, p. 292.

²⁵³ Un Acuerdo de Libre Comercio es jurídicamente, un tratado internacional. Como tal, implica un acuerdo de voluntades entre dos o más Estados soberanos, que por virtud de él asumen ciertas obligaciones y adquieren ciertos derechos. La obligatoriedad de un acuerdo de tal naturaleza descansa en su pertenencia al Derecho Internacional, y carece de medios institucionales imparciales que lo puedan hacer efectivo a través de la fuerza como otros acuerdos internacionales (el del GATT por ejemplo) se sostiene por el grado de aceptación que le dan los propios Estados participantes y, en ocasiones, por la capacidad de las partes poderosas para obligar a las otras a cumplir sus provisiones, a través de represalias. La fuerza de los acuerdos institucionales reside tanto en su pertenencia al derecho internacional como en su inclusión en la legislación interna de los Estados. Véase. AAVV, *El acuerdo de Libre Comercio México-Estados Unidos: alternativas para el futuro; camino para fortalecer la soberanía*, CIDAC, México, editorial Diana, 1991, p.

De las anteriores definiciones podemos afirmar que el TLC es un Tratado novedoso y muy complejo por la amplitud de las actividades que incluye y de los mecanismos para su aplicación, pues va más allá de lo preceptuado por la OMC y las definiciones de Balassa y Chacholiades, ya que regula no sólo bienes, sino también servicios, propiedad intelectual, inversiones, prácticas desleales al comercio, dumping, subsidios, materia laboral, ambiental y en realidad todas aquellas áreas relevantes del comercio de hoy en día.

El contenido de los Acuerdos de Libre Comercio generalmente se refiere a eliminar trabas al comercio internacional entre los países que los firman. Sin embargo, los instrumentos para lograrlo, han cambiado conforme a las transformaciones que sufre la definición misma del comercio y del acuerdo al paulatino avance que se observa en la liberalización de éste²⁵⁴.

El TLC consta de XXIV capítulos divididos en ocho partes. La primera denominada aspectos generales, incluye los objetivos y las definiciones legales necesarias para la aplicación del Tratado. La segunda engloba el comercio de bienes, incorporando los principios fundamentales de trato nacional y el libre acceso a mercados mediante la eliminación de aranceles de manera gradual y por etapas, reconociendo las circunstancias específicas de cada sector y desapareciendo la mayoría de los aranceles en un período de 10 años. Asimismo, se establecen una serie de reglas, que pretenden uniformidad y seguridad jurídica en torno a la aplicación y solución de conflictos que surjan de las reglas de origen. Se regulan las medidas de emergencia, mejor conocidas como salvaguardas, las cuales podrán ser utilizadas cuando algún tipo de industria se vea afectada debido al aumento de las importaciones, con el fin de no constituir una barrera al comercio, estas

139.

²⁵⁴ Uno de los aspectos más interesantes que introduce el acuerdo Trilateral y que ya lo hacía el Acuerdo de Libre Comercio entre Canadá y Estados Unidos (FTA), lo constituyen los mecanismos con los que se pretende enfrentar las barreras no arancelarias al comercio, este aspecto no lo incluyó el acuerdo entre Israel y Estados Unidos. Es claro entonces que un acuerdo tradicional no puede compararse con un acuerdo como el firmado entre Israel y Estados Unidos, no solo en cuanto al volumen del comercio que tutela o al nivel de eficiencia en el logro de sus objetivos, sino sobre todo en las materias que involucra.

medidas se podrán aplicar de manera temporal y mediante una compensación al país que resulte afectado con la aplicación de la medida.

La tercera parte la regulan las normas relativas a las barreras técnicas al comercio, y a las medidas de normalización implementadas por los países para promover la seguridad y proteger la vida humana, animal y vegetal, así como la salud, el medio ambiente y a los consumidores.

La cuarta parte comprende las compras del sector público; en este capítulo se establecen reglas claras para el otorgamiento en las licitaciones efectuadas por los proveedores de los países del TLC, respetando los principios de trato nacional y de nación más favorecida.

La quinta parte, norma las inversiones; el comercio transfronterizo de servicios; las telecomunicaciones; los servicios financieros²⁵⁵; la política en materia de competencia; y, la entrada temporal de personas de negocios. En términos generales se establece una liberalización gradual en estos sectores, y un mecanismo de solución de controversias entre inversionistas y países miembros del TLC, que consiste en un arbitraje internacional sujeto a las reglas del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI), o las de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Comercial Internacional (UNCITRAL).

La sexta parte del tratado establece mecanismos efectivos para la protección y defensa de la propiedad intelectual con base en el principio de trato nacional, y en los principios establecidos en los convenios internacionales sobre la materia.

²⁵⁵ En el tema de los servicios financieros se excluye la política monetaria y cambiaria y las actividades que formen parte de los sistemas de seguridad social y las de banca de desarrollo. El acceso al mercado mexicano sólo se hará bajo la forma de instituciones subsidiarias. Estados Unidos otorga una exención de cinco años a la aplicación de disposiciones restrictivas que afectan a los grupos financieros mexicanos y establecidos en su territorio, con Bancos y Casas de Bolsa. Por su parte, Canadá exime a los mexicanos del límite del 25% de capital no canadiense en un banco, y del límite de participación extranjera en los activos del sistema bancario canadiense. Por lo que respecta a Casas de Bolsa, se limita la participación extranjera en el capital al 10% inicialmente y al 20% al final del sexto año; al igual que en el sistema de Bancos, le permite solicitar una salvaguarda temporal cuando la participación extranjera en México supere el 30%. Por lo que a la parte de seguros, se pueden establecer sociedades de conversión con mexicanos, que podrán alcanzar hasta un 100% de participación extranjera en el año 2000.

La penúltima parte contempla la creación y funcionamiento de las instituciones responsables de la aplicación del Tratado y los procedimientos para la solución de controversias²⁵⁶.

La octava y última parte del Tratado incluye disposiciones que aseguran la capacidad de los países signatarios para proteger sus intereses nacionales mediante una serie de excepciones que se podrán hacer valer, tales como: seguridad nacional, **tributación**, balanza de pagos e industrias culturales.

De lo expuesto podemos señalar que el Tratado de Libre Comercio recoge la experiencia acumulada en los instrumentos bilaterales y multilaterales creados para este fin y representa un avance significativo en la organización del comercio mundial²⁵⁷.

Varios de los sectores incluidos en el TLC, son más propios de una Unión Aduanera o Mercado Común (servicios, propiedad intelectual, inversión). Chacholiades define a la Unión Aduanera como aquella en la que "dos o más países...suprimen todos los impuesto de importación sobre su comercio mutuo en todos los bienes (**excepto los servicios de capital**) y, además adoptan un arancel externo común sobre todas las importaciones de bienes (**excepto los servicios de capital**) provenientes del resto del mundo". De la misma manera define al Mercado Común, como aquél en el que "dos o más

²⁵⁶ El órgano central del tratado, es la Comisión de Libre Comercio de América del Norte, la cual es una institución política administrativa de carácter trilateral, integrada por los respectivos ministros de comercio, y cuya función es supervisar la aplicación del tratado, y vigilar el funcionamiento de los Comités y grupos de trabajo encargados de dar cumplimiento a las disposiciones del tratado, al mismo tiempo, se establece un organismo técnico de apoyo a la comisión, el secretariado, el cual está dividido para su funcionamiento en tres secciones por cada país. El mecanismo general de solución de controversias negociado en el tratado, cuenta con tres etapas: la consulta entre Gobiernos, los procedimientos ante la comisión y la formación de grupos de arbitraje; las dos primeras etapas son conciliatorias y sólo la última es contenciosa. Los árbitros que conforman los paneles son seleccionados de una lista cerrada de hasta 30 personas y mediante un sistema de selección cruzada, que prohíbe a los países contendientes seleccionar a sus nacionales como árbitros. En caso de incumplimiento de las resoluciones se contempla la suspensión de beneficios derivados del Tratado hasta que se resuelve el fondo. El procedimiento para la solución de controversias es único, pero en el Tratado se establecen algunos mecanismos especiales en materia de inversiones, prácticas desleales, controversias comerciales privadas sobre productos agropecuarios y servicios financieros.

²⁵⁷ Muchas de las disposiciones del TLC, han sido tomadas directamente de las normas del GATT o de su interpretación, sobre todo las relativas en el comercio en bienes. Incluye también elementos tomados de la Convención de Estocolmo que crea la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) y del Tratado de Roma que crea la Comunidad Económica Europea (CEE). En materia de inversiones y servicios se nutren de (y mejoran) los acuerdos bilaterales entre la AELC y la CEE. Los acuerdos además se apegan en todo lo posible al lenguaje del GATT y son concebidos como instrumentos con éste. De esta manera los cambios en el contenido de los acuerdos comerciales se apoyan en las evoluciones previas. CABALLERO EMILIO U, *El Tratado de Libre Comercio México-EUA-Canadá; beneficios y desventajas*, México, Editorial Diana, 1991, p. 42-3.

países forman una unión aduanera y, además permiten el libre movimiento de **todos** los factores de producción entre ellos²⁵⁸.

Si bien, los países miembros del TLC, no han adoptado un arancel externo común²⁵⁹, sí en cambio, han pactado un tratamiento de los servicios de capital y otros sectores que se acercan más a un Mercado Común.

El hecho de que el TLC comprenda temas más propios de una integración económica mayor, constituyen elementos que permiten deducir la factibilidad de adoptar en el futuro una armonización fiscal, pues si existen por ejemplo; pacto respecto a temas laborales o servicios financieros ¿por qué no sería posible una armonización fiscal que tienda a ser un medio que ayude a cumplir los objetivos del Tratado, tomando como base legal entre otras, los incisos e) y f) del artículo 102 del TLC?

Un informe de la Zona Europea de Libre Comercio (OEEC) que trata sobre el problema de la coordinación de políticas económicas dentro de una Zona de Libre Comercio, realiza la observación consistente en que la eliminación de las barreras al comercio entre los países participantes incrementa la interdependencia de las economías, además de que para lograr el objetivo de evitar fluctuaciones en el empleo y en la producción se necesitaría una coordinación más íntima en las políticas económicas y financieras de los países miembros²⁶⁰.

²⁵⁸ CHACHOLIADES MILTIADES, op. cit. p. 293.

²⁵⁹ Al momento de la entrada en vigor del TLC (1994) la tarifa del Impuesto General de Importación (TIGI) estaba integrada por 11,804 fracciones. Con excepción de ocho fracciones La totalidad de la tarifa mexicana consiste en aranceles establecidos como un porcentaje del valor declarado de la mercancía importada (arancel ad-valórem). Existían además de las fracciones exentas, cuatro tasas arancelarias ad-valórem en la TIGI mexicana: cinco, diez, quince y veinte por ciento. La tasa más importante, tanto en términos del valor de las compras externas de México como por el número de fracciones era la del 10 por ciento: 49% de las fracciones y 35.3% de las importaciones definitivas realizadas estaban gravadas con esta tasa. Existen además los denominados picos arancelarios, los cuales son tasas mucho mayores a las citadas.

La tarifa del Impuesto General de Importación de Estados Unidos en la misma época está integrada por 9,140 fracciones, distribuidas en 99 capítulos. El valor de las importaciones realizadas por este país provenientes de todo el mundo pagaron un arancel ponderado de 4.0%. No obstante, 357 fracciones, que representaron un valor importado de más de 20 mil 100 millones de dólares, tuvieron aranceles mayores a 20%.

La tarifa del Impuesto General de Canadá está integrada por 7,441 fracciones distribuidas en 98 capítulos. El 36.8% de las importaciones de Canadá pagaron un arancel de 5.0% o menos y el 30.6% del monto total importado estuvo exento de arancel.

Véase Tratado de Libre Comercio de América del Norte, Monografías, Tomo I, pp. 33-56.

²⁶⁰ Véase The OEEC and the Common Market, Paris. Organization for European Economic Cooperation, 1958 y M. Ohlin

Por lo tanto, la existencia de un mayor grado de coordinación de las políticas comerciales y económicas de los tres países miembros²⁶¹ supone que la zona esta "madura"²⁶² para llegar a adoptar una política de armonización fiscal, además de que no existen elementos prácticos que impidan a una zona de Libre Comercio avanzar en las formas de integración económica²⁶³.

H) LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN OTRAS ÁREAS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA

a) La Experiencia Europea²⁶⁴

Aunque la Unión Europea, tiene objetivos distintos a los del Área de Libre Comercio de América del Norte, y el grado de integración económica es mayor, hay una serie de elementos dentro del proceso armonizador de la Unión Europea que podrían servir como experiencia al proceso de América del Norte, salvando siempre las diferencias existentes.

Cuando se firmó el Tratado de Roma, todos los Estados miembros, a excepción de Francia²⁶⁵, aplicaban impuestos acumulativos sobre el volumen de negocios de las

²⁶¹ No queremos decir con ello, que los Estados miembros del TLC, han acordado una unificación o armonización en las políticas comerciales. pues no es así, cada Estado puede continuar aplicando su propia política comercial y económica. Sin embargo si se ha establecido un mayor grado de coordinación en el trato nacional que los bienes y servicios deben recibir en la zona, lo que puede traer como efecto un acercamiento en las legislaciones aplicables para el mejor funcionamiento de la zona.

²⁶² El Profesor Ivan Bernier de la Universidad Laval realizó una observación parecida respecto al Tratado de Libre Comercio entre Canada y Estados Unidos (FTA), manifestando que esta zona "constitue une structure en vue d' une intégration plus poussée" Actes du colloque sur le "Marché Canado-américain et les Communautés européennes", publicado en Les Cahiers du CDRE de Lyon, octobre 1988.

²⁶³ Unión Aduanera. Mercado Común, Unión Económica. Balassa Bela, op. cit , p. 87.

²⁶⁴ Texto basado en Documentación Europea, "La fiscalidad en el Mercado Unico", 6/1990, n° de catálogo CB-59-90-265-ES-C y Documentación COM (87) 320-328.

²⁶⁵ Francia es el primer país de Europa que incorpora a su sistema fiscal el Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque la idea original nace en Alemania, en virtud de la propuesta de Von Siemens. Esta propuesta tiene su origen en 1919, cuando Von Siemens recomendó la abrogación del impuesto alemán múltiple sobre las ventas, cuya tasa era del 1% mediante el establecimiento de un gravamen sobre el Valor Añadido. El Consejo Económico de Reich reconoció que la propuesta de Von Siemens permitía la superación de los inconvenientes de la imposición múltiple sobre las ventas, valoración positiva

empresas. Su principal inconveniente era que iban acumulándose en cada etapa, por lo que resultaba imposible determinar la cuota impositiva efectivamente incluida en el precio de un producto. Esta cuota dependía del número de etapas por las que había pasado el producto en la cadena de producción. El Tratado CEE estipula, sin embargo, en sus artículos 95 y 96²⁶⁶ que por un lado las cuotas que gravan los productos importados no pueden ser superiores a aquellas que gravan los productos nacionales y, por otro, las devoluciones a la exportación no pueden exceder de las cuotas impositivas realmente pagadas por el producto considerado.

Calcular las cuotas impositivas incorporadas al precio del producto en el momento de su exportación resulta extremadamente difícil en un sistema acumulativo, y ello dio lugar a largas y numerosas discusiones entre los Estados miembros, que se acusaban mutuamente de sobrevalorar las cuotas impositivas reembolsables a la exportación y subvencionar así sus exportaciones²⁶⁷.

que no culminó en una aceptación definitiva del impuesto, pues las necesidades de la Hacienda Alemana aconsejaban el mantenimiento del impuesto múltiple sobre las ventas a una tasa del 2,5%, superior al existente en el momento que Von Siemens realizó su recomendación. Superados los inconvenientes con los que se enfrentaba la Hacienda Alemana, triunfó el argumento del Canciller Luther de que una fuerte reducción del impuesto sobre el volumen de ventas sería lo mejor. El tipo de gravamen fijado en el 2,5% se redujo progresivamente al 1,5, 1 y 0,75%.

La idea de Von Siemens no fue, por tanto, aceptada y el sistema fiscal alemán rechazó una innovación fiscal que posteriormente triunfara en Europa. En 1952, 32 años después M. Lauré, un joven funcionario francés del Ministerio de Hacienda volvía a propugnar, esta vez en Francia, la implantación del impuesto sobre el Valor Añadido como forma de perfeccionar la imposición sobre el volumen de ventas, tal como se aplicaba por el sistema fiscal francés. El éxito de la recomendación de M. Lauré iba a poner de manifiesto, en un plano real, las ventajas e inconvenientes de esta forma de gravamen en el ámbito reducido de un sistema fiscal, cuya imposición indirecta sobre el volumen de ventas había experimentado un conjunto de transformaciones, no siempre racionales, que culminaron en la aceptación definitiva del impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de las reformas llevadas a cabo en el periodo 1953-1955, (todo lo anterior según recoge Ricardo Calle Saiz) Lauré tiene un estudio muy completo sobre el IVA francés en su obra *Au Secours de la TVA* Presses universitaires de France, Paris, 1957.

²⁶⁶ Al efecto el artículo 95 dispone: "Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Los Estados miembros derogarán o modificarán, a más tardar, al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas precedentes."

Art 96. Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente

²⁶⁷ Los dos problemas anteriores, tenían un origen común en el sistema de imposición en cascada.

1) **La falta de neutralidad exterior**, suponía que ni la aplicación del principio de destino resultaba válida para solucionar el problema, pues cuantificar exactamente la carga fiscal era casi imposible al tratarse de un impuesto en cascada, puesto que dependía de las etapas que hubieran pasado en su producción y posterior distribución el bien en cuestión. Este hecho era aprovechado por los países miembros, adoptando posturas proteccionistas, es decir, se favorecían las exportaciones y se gravaban en exceso las importaciones.

2) **La falta de neutralidad interna** significa que se producían procesos de integración de empresas a efectos de reducir el número de etapas del proceso de producción y distribución. Hecho, que también tiene su origen en la existencia

Los primeros intentos por introducir un sistema de impuestos sobre el volumen de negocios neutro y transparente se remonta al principio de los años sesenta. esta labor condujo a la adopción el 11 de abril de 1967, de las dos primeras directrices del IVA que instauraban un impuesto general, de etapas múltiples y no acumulativo sobre el volumen de negocios, denominado impuesto sobre el valor añadido; éste debía substituir a todos los demás impuestos sobre el volumen de negocios existentes en los Estados miembros. En 1968 ambas directivas entraron en vigor en Francia y la República Federal de Alemania, en 1969 en los países bajos, en 1970 en Luxemburgo, en 1972 en Bélgica y en 1973 en Italia. En los demás Estados miembros el IVA se introdujo en el momento de su adhesión al mercado común²⁶⁸.

Pero las dos primeras directrices²⁶⁹ del IVA sólo fijaban las estructuras generales del sistema, dejando la determinación de la base imponible y de las tasas impositivas a la

de impuestos sobre el consumo acumulativo o en cascada.

²⁶⁸ En 1953, los impuestos sobre el consumo que se aplicaban en los seis países miembros, eran los siguientes:

R.F.A.

El impuesto sobre el consumo vigente en aquella época se denominaba Umsatzsteuer, el cual sirvió de modelo a los impuestos sobre las ventas en otros países europeos. Sus principales características fueron la de ser un impuesto general acumulativo, con una tasa de 4%, recaía sobre la enajenación de bienes, el autoconsumo y las importaciones. Su condición particular fue la de ser un impuesto en cascada, es decir, que recaía sobre elementos del precio de una mercancía que provenía de imposiciones anteriores.

Holanda

Este país aplicaba el impuesto conocido como Omszetbelasting y se trataba de un impuesto acumulativo en cascada hasta el comercio al por mayor, con una tasa de 4% que en 1954 pasó al 5%, era muy parecido al impuesto alemán.

Luxemburgo

Luxemburgo también tenía un impuesto prácticamente similar al Alemán, salvo con una tasa media general de 2%.

Bélgica

En Bélgica estaba vigente un impuesto de Transmisiones, llamado Overdracht, con la característica de ser un impuesto de transmisión acumulativo en cascada, con una tasa general de 6%, las importaciones quedaban sujetas y las exportaciones exentas.

Italia

Este país tenía un impuesto general acumulativo en cascada, denominado L' imposta generale sull' entrata con una tasa general del 3%.

Francia

Este país también tenía impuestos en cascada antes de 1954, llamados "Les taxes sur les chiffres d' affaires", comprendían bajo dicho nombre, impuestos sobre la producción y sobre las transacciones. Ya en 1954, se introdujo el IVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée o IVA) El sistema francés se diferenciaba de los demás en atención a un componente de carácter no acumulativo del impuesto sobre la producción que permitía la aplicación de una tasa de 15.35 sobre el precio del impuesto incluido o el de un 18% sobre el precio (impuesto no incluido)

Vease, DUE F JOHN, *Sales taxation*, Urbaner University, Illinois Press, 1959, chapter IV, the turnover tax in Germany, pp. 51-147 *Deringer Rapport*, Parlement Européen, Documents de Seance 1963 64, Doc, 56, pp. 3 y 9. SULLIVAN CLARA K, "Indirect tax systems in the European Economic Community and the United Kingdom", en *Fiscal Harmonization in Common Markets, vol II*.

²⁶⁹ La utilización del término *Directiva*, -es una traducción directa y literal del francés "Directive", y por lo tanto un

discreción de los Estados miembros. Fueron necesarios diez años más para llegar a una base imponible uniforme del IVA: el 17 de mayo de 1977 fue adoptada la sexta directriz del IVA, que entró en vigor en los Estados miembros en 1979.

El verdadero motivo para la adopción de una base uniforme del IVA era una decisión ajena a la fiscalidad propiamente dicha. Se trataba de la decisión del Consejo de financiar el presupuesto de la Comunidad mediante recursos propios, de los cuales una parte vendría constituida por un porcentaje de la base común del IVA. Los recursos propios del IVA no se calculan por tanto como suele decirse, a partir de los ingresos nacionales del IVA, sino a partir de la base de este impuesto.

Actualmente, podemos pues considerar que el IVA se recauda en toda la Unión Europea siguiendo normas comunes. Subsisten todavía algunas excepciones o supuestos de inaplicación de estas normas, tales como el régimen de las pequeñas y medianas empresas, las normas para la deducción o acreditamiento del impuesto. La sexta directriz tampoco fijaba el nivel de las tasas del IVA que por consiguiente, diferían ampliamente de un Estado miembro a otro.

1. Armonización fiscal Europea

La eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros de la Unión Europea, es una de las labores políticas más complejas de la realización del mercado interior. Uno de los motivos principales de que en 1992 subsistieran los controles fronterizos entre todos los Estados miembros eran las divergencias notables en los impuestos que gravan las mercancías. Entre los objetivos fundamentales del programa "mercado interior: objetivo 1992" figuró la supresión de dichos controles fronterizos²⁷⁰.

galeismo- radica en su utilización por las fuentes oficiales CEE, en las que sin embargo la utilización del término Directriz, desde el punto de vista gramatical es mucho más correcta.

²⁷⁰ Texto basado en COM, "Armonización fiscal por qué?", N° de Catálogo CC-73-91-368-ES-C.

La armonización fiscal perseguida por la Unión -entendida como una aproximación de las legislaciones y no su unificación- llevó a la creación de un espacio comunitario sin fronteras interiores, en el que pueden circular libremente personas, mercancías, servicios y capitales. En este espacio sin fronteras, la vida es mucho más sencilla tanto para el ciudadano europeo como para la economía europea.

La política fiscal comunitaria no pretende recaudar impuestos comunitarios, su verdadero objetivo es crear un mercado interior operativo. También en este ámbito se aplica el principio de subsidiariedad, de práctica generalizada por la Comunidad. Con arreglo a dicho principio las competencias deben ejercerse al nivel más bajo posible: por ejemplo, a nivel municipal, provincial, regional o nacional. La Comunidad sólo se ocupa de asuntos de interés comunitario, dejando a los Estados miembros la mayor parte de las Áreas de ejecución.

La aproximación fiscal comunitaria afectó en primer lugar al IVA²⁷¹ y a los impuestos especiales, los cuales al aplicarse con tasas impositivas distintas en cada Estado hacia necesaria la existencia de controles fronterizos. Pero también se precisaron de medidas de alcance comunitario en otros ámbitos, como por ejemplo; el régimen fiscal de las empresas, ámbito en el que algunas divergencias entre las normativas nacionales provocaban distorsiones de la competencia incompatibles con el buen funcionamiento del mercado interior.

La supresión de fronteras fiscales contribuyó, al mismo tiempo, a aumentar la transparencia de los sistemas fiscales de los Estados miembros y a reducir los gastos administrativos, en beneficio de las empresas y de los ciudadanos.

La aproximación fiscal que se dió en 1993, no ha provocó transformaciones profundas o repentinas. Pero dedido a las medidas concretas de aproximación, y también a la presión de las fuerzas del mercado interior y a la liberalización de la circulación de capitales, la fiscalidad europea adquirió progresivamente una mayor homogeneidad.

²⁷¹ En este sentido véase artículo 99, op cit.

b) La experiencia de América Latina en materia de integración económica y armonización fiscal

1.- ALADI²⁷³

El Tratado de Montevideo 1960, que creó la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), hacía énfasis en los impuestos derivados del comercio, específicamente los aranceles, previendo su gradual eliminación entre las partes contratantes en un período no superior a doce años. En materia de tributos internos distintos de los derivados del comercio transfronterizo, se contempló la prohibición del uso de impuestos que deriven en la anulación o reducción de cualquier concesión o ventaja obtenida por cualquier parte contratante en el curso de las negociaciones. Adicionalmente para asegurar las condiciones equitativas de competencia entre los países miembros y facilitar la complementación de sus economías especialmente en el campo de la producción industrial, estableció que se procuraría en la medida de lo posible armonizar sus regímenes de importación y en exportación, así como los tratamientos aplicables a los capitales, bienes y servicios procedentes de la zona. También se especificaba que un país miembro tampoco podría establecer impuestos, tasas y otros gravámenes internos que discriminaran en favor de sus propios productos en contra de los otros países de la zona, ni podría favorecer sus exportaciones mediante subsidios u otras medidas que pudieran perturbar las condiciones de competencia²⁷⁴.

El Tratado de Montevideo 1980, que constituye la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) es menos profundo en materia tributaria. En lo concerniente a los impuestos al comercio, la eliminación gradual de aranceles se sustituye por una preferencia arancelaria regional que es negociada entre los 11 países, pudiéndose profundizar dicha preferencia a través de acuerdos de alcance parcial entre dos o más países miembros. Respecto a los tributos internos, se mantiene el principio establecido en el Tratado de

²⁷³ ALADI esta compuesta por Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay, Venezuela, (Área de Libre Comercio).

²⁷⁴ PRIETO URIBE DIEGO, *La experiencia de América en materia de integración económica y armonización fiscal*. ALADI, C.I.A.T., 1993

Montevideo de 1960 en el sentido de que cada país miembro tratará de evitar que los tributos u otras medidas internas que se apliquen o deriven en la anulación o reducción de las concesiones o ventajas obtenidas como resultado de las negociaciones respectivas. Finalmente, establece el principio de que los productos originarios de un país miembro gozarán de un tratamiento no menos favorable al que se aplique a productos similares nacionales, en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos²⁷⁵.

2.- NANDINA²⁷⁶

El **Acuerdo de Cartagena**, integrado por lo que se denomina el Grupo Andino, es un proyecto que pretende ser un Mercado Común. De esta forma trasciende el horizonte de la zona de Libre Comercio a través de la constitución de una Unión Aduanera, lo que implica llegar a un acuerdo sobre arancel externo común para el flujo de comercio proveniente de terceros países. Dentro de este acuerdo esta explícita *la armonización* de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y *fiscal*²⁷⁷, y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes. Igual que el Tratado de Montevideo, también se establecía el principio de que en materia de impuestos y otros gravámenes internos, no se dará trato discriminatorio a los productos originarios de otro país miembro.

Sin embargo, se establece que si como consecuencia del programa de liberación un país

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

²⁷⁵ El proyecto de ALADI establece que los países miembros se deben abstener de otorgar incentivos a sus exportaciones cuando de su aplicación se derive un perjuicio grave o amenaza de perjuicio a las producciones de otros países miembros. En este sentido, propone la eliminación de:

- 1) Los mecanismos nacionales vigentes que permiten la exoneración, exención o rebaja de los impuestos directos reconocidos a favor de las empresas que exportan hacia el territorio de otros países miembros.
- 2) Los créditos fiscales, ayudas directas o bonos a las exportaciones cuando éstas tengan como destino el territorio de otros países miembros.

²⁷⁶ NANDINA está compuesto por Bolivia, Colombia, Ecuador, Venezuela, Perú, (Área de Libre Comercio)

²⁷⁷ El Acuerdo de Cartagena, creó Organos como el **Consejo de Política Fiscal**, en donde se han discutido propuestas concretas para *la armonización de política fiscal y de legislación tributaria*. El resultado más importante de este esfuerzo es la Decision 40 de la Comisión promulgada en noviembre de 1971, mediante la cual se aprueba el convenio para evitar la doble tributación entre sus países miembros y del convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre esta materia entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión. A este acuerdo se llega como medio para facilitar la movilización de capitales entre los miembros. Entro en vigor a partir del 1 de enero de 1981, en lo referente al Impuesto a la Renta e Impuesto al Patrimonio de las Personas Naturales, y el 18 de julio de 1980, para el Impuesto a la Renta de las Empresas

miembro sufre dificultades relacionadas con sus ingresos fiscales, el país afectado podrá proponer medidas a los Órganos del Acuerdo a fin de resolver tales problemas²⁷⁸.

3.- MERCOSUR²⁷⁹

El **Tratado de Asunción**, mediante el cual se constituyó el mercado Común del Cono Sur (MERCOSUR) y que tuvo como meta constituir un Mercado Común a partir de 1995, permite la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países miembros, así como la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias, y el establecimiento de un arancel externo común. Respecto a la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales, incluyéndose dentro de ellas la *política fiscal*, se propuso trabajar en la identificación de asimetrías en lo relativo a impuestos nacionales, impuestos provinciales, tributación de envíos de ganancias, intereses y pagos de servicios diversos. La meta es la unificación de criterios sobre régimen de recaudación y *armonización de los impuestos indirectos* que inciden en el comercio exterior.

4.- Integración económica Centroamericana: SIECA²⁸⁰

Rafael Rodríguez, entonces Secretario General de la Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica de Centroamérica (SIECA) señaló que a mediano y largo plazo se pretende lograr un Área de libre comercio dentro de la región centroamericana, con la garantía de que ningún país miembro aplique políticas que resulten en distorsiones cambiarias, *fiscales* o crediticias que afecten negativamente a sus

²⁷⁸ PRIETO URIBE, op. cit

²⁷⁹ MERCOSUR está compuesto por Argentina, Brasil, Paraguay, y Uruguay. Entre sus objetivos están el libre movimiento de bienes, servicios, trabajadores y capital. Coordinación de políticas macro-económicas y sociales, armonización de legislación.

²⁸⁰ La integración Económica Centroamericana: SIECA esta compuesta por Costa Rica, El Salvador, Guatemala y Nicaragua. (Área de Libre Comercio, y con fines a largo plazo de un Mercado Común).

vecinos, y en donde las condiciones del comercio de bienes y servicios, los movimientos de capital y los recursos humanos se realicen en completa reciprocidad²⁸¹.

Para el proceso de coordinación y convergencia de las políticas macroeconómicas, los Gobiernos Centroamericanos han establecido el **foro de los Gabinetes Económicos, integrado por los Ministros de Finanzas Públicas o Hacienda, Ministros de Economía**, así como Ministros de Agricultura, Ministros de Planificación y Presidentes de los Bancos Centrales.

La búsqueda de la armonización tributaria como un medio para alcanzar, en el mediano y largo plazo, el establecimiento de la Comunidad del Istmo Centroamericano es un objetivo claramente señalado en las cumbres presidenciales.

En la actualidad y dentro del marco de las cumbres presidenciales, se estableció, como ya fue referido, el foro de los Gabinetes Económicos, con la finalidad de coordinar y dar seguimiento a los acuerdos y compromisos de carácter económico, adoptados por los Presidentes centroamericanos en donde resalta la **armonización y convergencia de las políticas macroeconómicas del área**.

Dentro de este contexto se creó el Consejo de Ministros y Finanzas Públicas o Hacienda, con la función de estudiar, analizar y proponer lineamientos, mecanismos, acciones y acuerdos para avanzar en la política de **armonización tributaria**, el sistema aduanero, el presupuesto y los programas de financiamiento con organismos multilaterales. Para el efecto, la SIECA en su calidad de Secretaría de dicho Consejo, se ha avocado a la tarea de reactualizar los trabajos que sobre el tema de la armonización tributaria se habían tratado en la década de los años ochenta, a fin de reiniciar las primeras acciones tendientes a la búsqueda de la **convergencia fiscal**, como un medio para dinamizar el desenvolvimiento del comercio intra centroamericano y la promoción del movimiento de capitales, tanto en los países miembros como en particular del proveniente de fuera del área Centroamericana.

²⁸¹ RODRIGUEZ LAUCEL, RAFAEL, **La experiencia de América en materia de integración económica y armonización fiscal** (Ponencia, Conferencia Técnica del C.I.A.T. Benalmádena, 1992), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, pp. 201-212.

Según Rafael Rodríguez, entre uno de los objetivos más mediatos esta la realización de propuestas de legislación con el fin de **armonizar el Impuesto al Valor Añadido**, proceso que pretende imitar en cierta forma las políticas fiscales que en materia de IVA ha seguido la Unión Europea²⁸².

c) La experiencia de Asia en materia de integración económica y armonización fiscal

Angel Yoingco, miembro del Matuteéis de Finanzas de Filipinas y Presidente de la Junta de Gobernadores del Centro de Investigación Tributaria y de Inversión Asia-Pacífico, señala que la importancia de la integración económica y la armonización fiscal fue reconocida por algunos países en Asia ya en 1956. La reunión de la Comisión Económica para Asia y el Lejano Oriente (ECAFE, que es el precursor de la Comisión Socioeconómica para Asia y el Pacífico o ESCAP) el mismo año trató sobre el establecimiento de arreglos comerciales intra-regionales. El fomento de la cooperación comercial regional fue una vez más tratado en la reunión de ECAFE en la India en 1961. Varias formas de cooperación fueron discutidas, tales como el establecimiento de una Unión Económica, una Unión Aduanera y Áreas de Libre Comercio en Asia. La reunión también analizó la estructura de integración económica en Europa y América Latina para proporcionar una base para una estructura similar en Asia²⁸³.

La ASEAN fue organizada el 8 de agosto de 1967 con Indonesia, Malasia, las Filipinas, Singapur y Tailandia como miembros fundadores, Brunci Darussalam se incorporó a ASEAN en enero de 1984 y se espera que Vietnam y Laos se hagan miembros.

²⁸² Ibidem

²⁸³ Véase YOINGCO Q. ANGEL, *La experiencia en materia de integración económica y armonización fiscal en otras zonas: Asia*, (Conferencia Técnica del C.I.A.T., Benalmadena, 1992), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, pp 230-244

Desde su fundación la ASEAN ha perseguido varios objetivos y entre los principales son el establecimiento de un **Área de Libre Comercio y la Armonización de Tratados Tributarios**.

- Desarrollos en la tributación hacia la armonización fiscal

A pesar de la falta de un mecanismo formal para armonizar los sistemas tributarios, se puede observar que los cambios más recientes en la tributación que han sido introducidos por los Gobiernos en Asia, todos tienden hacia la **evolución de estructuras tributarias similares**. Lo anterior debido al desarrollo de las relaciones comerciales entre los países en Asia y el mayor flujo de capital internacional²⁸⁴.

Un área donde los sistemas tributarios están convergiendo, es en la **adopción del Impuesto al Valor Añadido**. Corea adoptó el IVA en 1976, Indonesia en 1985, asimismo el IVA fue establecido en Filipinas en 1988 y en Japón en 1989. Tailandia adoptó el IVA en 1991 y Malasia consideró adoptar el IVA. Este impuesto en la región es el de tipo de consumo y se calcula usando el método de factura. En la mayoría de los casos, los países en Asia han adoptado una tasa uniforme del IVA que varía entre el 3 y el 12.5 por ciento.

TABLA
CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN PAÍSES ASIÁTICOS SELECCIONADOS

País	Tasas	Forma	Método de cálculo
Indonesia	10	Consumo	Factura
Japón	3	"	"
Corea	10	"	"
Filipinas	10	"	"
Tailandia	7	"	"
Taiwan	5	"	"

²⁸⁴ Entre las reformas introducidas por los Gobiernos de Asia es la armonización de los Impuestos sobre la Renta. Las tasas marginales más altas que se aplican en Indonesia, Filipinas y Malasia, están en el 35 por ciento. La tasa marginal más alta en Singapur, que es del 33 por ciento, es relativamente más baja. Entre los países de la ASEAN, la tasa marginal más alta se aplica en Tailandia, a un 37 por ciento

También en Asia se realizan estrategias tendientes a la simplificación del sistema tributario y el mejoramiento de la administración tributaria. Los gobiernos también han emprendido importantes medidas en informática para aumentar los flujos de información y modernizar sistemas y procedimientos, entre otras muchas reformas tributarias que se están llevando en la zona con objeto de armonizar lo más posible los sistemas fiscales²⁸⁵.

d) Conclusiones

De todo lo anterior podemos concluir el inciso H) de este capítulo, con varias reflexiones.

Primero, toda integración económica, independientemente del grado de integración (Área de Libre Comercio, Unión aduanera, Mercado Común, etc.) provoca un impacto en la legislación de los países miembros.

Segundo, la integración económica "saca a la luz", en una forma más clara, las divergencias legislativas de los países que la integran.

²⁸⁵ Referencias tomadas para esta sección.

* Los acuerdos AEAN de 1992.

- Declaración de Singapur de 1992.

- Acuerdo Básico sobre el aumento de la Cooperación Económica de ASEAN.

- Acuerdo sobre el Arancel Preferencial efectivo Común (CEFT). Esquema para el Área de Libre Comercio de ASEAN (AFTA).

* Documentos del Centro de Desarrollo de ASEAN.

Unión Asiática de Compensación y pagos.

Resoluciones de la Unión Asiática de Parlamentarios.

Sexta Asamblea Anual, Saigún, Vietnam

* Informe COFAB ASEAN del Comité ad hoc sobre la Formulación de una Estructura básica de pautas de arrendamientos para países Miembros de ASEAN 1-5 de noviembre de 1988, Singapur

* Angel Q. Younger, "Trend in Taxation in some countries in Asia and the Pacific", un trabajo presentado a la Sexta reunión del Consejo de Secretarías Ejecutivas de Organizaciones Tributarias, Sherbrooke, Canadá, 1991.

* Reforms in tax Administration in selected Countries in Asia and the Pacific. Séptima reunión de CESTO en Kuala Lumpur., Malasia, 1992.

* Boletín APTIRE, vol 10, núm 3, marzo 1992 y el núm. 5, mayo, 1992.

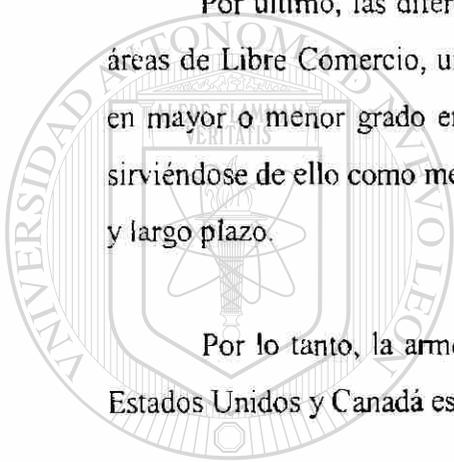
Tercero, Los objetivos que se pretendan en cada integración económica pueden verse limitados por la diferencia en el trato normativo a los mismos actos, personas, mercancías o servicios.

Cuarto, Las diferencias en el tratamiento fiscal a bienes y servicios, provocan distorsiones fiscales.

Quinto, las distorsiones fiscales pueden poner obstáculos e influir decisivamente en la circulación de las mercancías.

Por último, las diferentes áreas de integración económica en todo el mundo, sean áreas de Libre Comercio, uniones Aduaneras o Mercado Común están tomando medidas en mayor o menor grado en el área fiscal, en materia de imposición directa e indirecta, sirviéndose de ello como medio para cumplir con los fines de cada una de las áreas a corto y largo plazo.

Por lo tanto, la armonización fiscal en la zona de Libre Comercio entre México-Estados Unidos y Canadá es una solución válida a largo plazo.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



CAPÍTULO IX

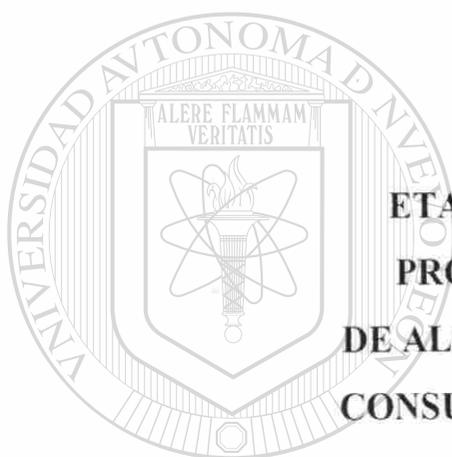
SUMARIO DE LA SEGUNDA PARTE

La segunda parte del trabajo, concluye con los siguientes puntos:

- ◆ Los impuestos sobre el consumo producen distorsiones fiscales en el proceso de *integración económica de América del Norte*.
- ◆ El tipo de distorsiones fiscales existentes en la zona del TLC, son de carácter general y permanente. inciden sobre una situación ya lograda, y una integración que intenta lograrse.
- ◆ De todas las soluciones posibles a las distorsiones fiscales, la más óptima es la armonización fiscal a largo plazo.
- ◆ En un Área de Libre Comercio sí se puede establecer una armonización fiscal.

◆ Son varios los fundamentos económicos que demuestran la posibilidad y necesidad de una armonización fiscal en América del Norte; entre ellos están los incisos e) y f) del artículo 102 del Tratado, los objetivos previstos en el TLC, la existencia de distorsiones fiscales, las relaciones económicas y el nivel de socios comerciales entre los países miembros, la celebración de un Tratado de Libre Comercio y el grado de integración económica pretendido por los miembros.

- ◆ La armonización fiscal en otras áreas de integración económica del mundo, es un elemento más que demuestra la necesidad de una armonización fiscal tendiente a eliminar las distorsiones fiscales de la zona de Libre Comercio de América del Norte. Las experiencias de Europa, América Latina y Asia así lo indican.



PARTE TERCERA

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

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



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:

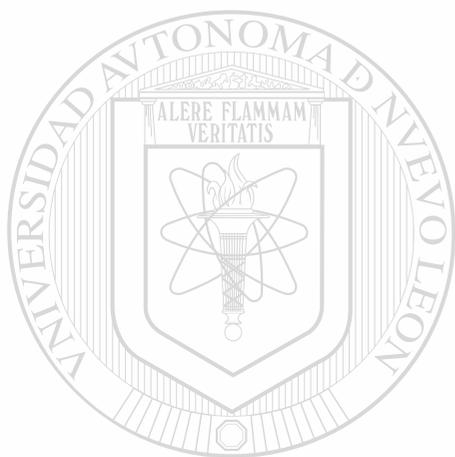
Primera Etapa: Armonización de los impuestos sobre las ventas en Canadá y Estados Unidos, a nivel interno, en donde se aportarán una serie de mecanismos que ayuden a llevarla a cabo, optando finalmente por uno de ellos. Dentro de la misma Primera Etapa, se verá la conveniencia de adoptar un IVA a nivel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



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPÍTULO X

PRIMERA ETAPA: ARMONIZACIÓN INTERNA EN CANADÁ

SUMARIO PRIMERA ETAPA: ARMONIZACIÓN 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) ¿Coordinación 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.-l) 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 impuesto²⁸⁶, 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 Fretz²⁸⁷, 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, n° 88 (Canadian Tax Foundation) 1990, p. 84

Mc. Lure²⁸⁸, va más lejos al llamar al sistema dual no coordinado "de momento inimaginable". La Federación canadiense de empresas²⁸⁹, 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 Boadway²⁹⁰ señala:

"Un GST aplicado por el Gobierno Federal, totalmente armonizado sería muy difícil de alcanzar. Es muy difícil el pretender operar un impuesto multifásico en un sistema multi-jurisdiccional de gobierno. Casi todos los países 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 Véase 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 Perry²⁹² 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?

Shoup²⁹³, 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*. N° 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 interprovincial 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 alterado²⁹⁴.

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 impuesto²⁹⁵. Hay que hacer notar que sin embargo, la

²⁹⁴ Véase 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-US Free Trade Area*, Canada in the Atlantic Economy, n° 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 realista²⁹⁶ 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 exportaciones²⁹⁷ 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 destino²⁹⁹. 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 MLSGRAVE 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 MLSGRAVE 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 Crossen 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 problema³⁰⁰. 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 interprovincial³⁰² 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 tasas³⁰³.

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 cuestionado³⁰⁴.

³⁰⁰ KEEN MICHAEL, "Welfare effects of Commodity tax harmonisation", *Journal of Public Economics*, n° 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 países con tasas altas "tendrán como consecuencia, inaceptables ingresos" sin controles fronterizos CNOSSEN SJIBREN, "Tax Structures Developments" en Cnossen Sjbren ed. *Tax Coordination in the European Community, Series on international Taxation*, n° 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 básicos 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. Véase 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 excepciones³⁰⁵.

E) ¿COORDINACIÓN DE LAS BASES DEL IMPUESTO?

El problema de tener bases³⁰⁶ 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 geográficos³⁰⁷. 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 ciento³⁰⁸.

Las exenciones de los impuestos pueden afectar la eficiencia³⁰⁹ 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 significativa 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 Creek. 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 Véase definición de bases, en inciso D), capítulo 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 consumidores³¹⁰.

F) EL RST Y EL COMERCIO INTERPROVINCIAL DE CANADÁ

El RST provincial canadiense, normalmente se ha basado en el principio de destino³¹¹ 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 impuesto³¹². 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*, n° 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) (j). 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 1987³¹³, 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 embargo³¹⁴, 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 compra³¹⁵.

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 vez³¹⁷. 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 competentes³¹⁸.

Es difícil de encontrar una fiabilidad en los datos sobre el monto de los ingresos producidos por el comercio interprovincial, pues a modo de ejemplo³¹⁹ 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, n° 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*, n° 91, (Canadian Tax Foundation), 1991, p. 325

³¹⁸ Véase al respecto HILL RODERICK y RUSHTON, "Harmonizing provincial sales taxes with the GST: The problem of Interprovincial trade", *Canadian tax Journal*, vol. 41, n° 1, 1993.

³¹⁹ ROBINSON A. J. "The Retail Sales Tax in Canada", Toronto, *Canadian tax Paper*, n° 77 (Canadian Tax Foundation), 1986, p. 59

reembolsos) para ayudarse mutuamente en la recaudación de los impuestos sobre las ventas de sus residentes³²⁰.

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 características³²². 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 única³²³.

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 Québec, Ministère des Finances 1992-1993, Budget: Budget Speech and Additional Information, May 14, 1992, p. 13. Véase también el caso de la armonización 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 establecida 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 QST³²⁴.

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 compras³²⁵.

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 cero³²⁶.

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 producción 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, Ministère 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 compensación están contenidas en Québec, Ministère des Finances, Quebec Sales Tax: Technical Document, 1991

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

Québec 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 Canadá³²⁷, 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 Ontario³²⁸.

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*, n° 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 gobierno 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 central³³⁰. Presumiblemente, las provincias que sí tuvieran armonizados sus impuestos con el gobierno 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.

³³ 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 gobiernos³³¹.

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 dólares 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 compensación, transferiría \$8 dólares 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 Holanda³³². 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 autoridad³³³. 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 Holanda³³⁴, 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 vendido³³⁵.

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, CNOSEN 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 CNOSEN SIJBREN, "Interjurisdictional Coordination of Sales Taxes", en GILLIS, SHOUP y SICAT, eds. *Value Added Taxation*, pp. 43-57.

³³⁴ CNOSEN, 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 ventas³³⁶.

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 transitorio³³⁷. 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 origen³³⁸ 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 están contenidos en Commission of the European Communities, Guide to VAT in 1993. *The New VAT system in the Frontier-Free Community*, Brussels: The Commission, 1992. La historia y análisis de esta política y debates sobre el nuevo régimen se pueden encontrar en EASSON A. J., "The Internal Market and the Elimination of fiscal Frontiers" y *Carbook of European Law*, n° 10, 1990, pp. 147-170.

³³⁸ Una excepción significativa serán las 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 nacionales³³⁹. 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 Comisión³⁴⁰.

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 definitivo³⁴¹.

Bajo el régimen definitivo se pretende que las exportaciones sean gravadas en el país de origen³⁴², es decir, las ventas que cruzan las fronteras comunitarias³⁴³.

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 miembros³⁴⁴.

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 Community, 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. 153, 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 canadienses³⁴⁵.

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 operación del régimen transitorio en la UE, tiene un valor importante por la propia experiencia que aporta a la Unión

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 administración³⁴⁶.

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 impuestos³⁴⁷. 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 país³⁴⁸.

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).

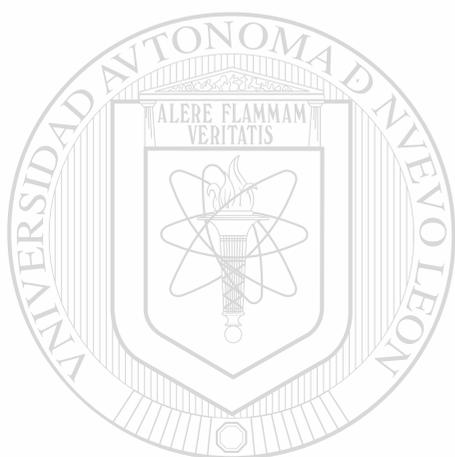
Como consecuencia de lo anterior, podemos concluir que de momento el mejor mecanismo a adoptar por parte de Canadá, tendiente a solucionar el problema de la

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 administración uniforme a través del país. La adopción de la base de el GST por las provincias significará que las importaciones de viajeros podrían 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 Canadá", siendo así capaces ellas mismas de aplicar la base del RST sobre las importaciones véase, Canada, Department of Finance, "Government Announces Measures on Cross-Border shopping and tobacco smuggling, release, n° 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 Canadá³⁴⁹.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

³⁴⁹ Aunque nuestro análisis ha comprendido específicamente 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 Área 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 Congressional Budget Office Study".-**C)** Eficiencia Económica.-**D)** Distribución 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)** Características del IVA.- **a)** Neutralidad.-**1** Neutralidad Extenor.-**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 Unidos³⁵⁰. 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 Unidos³⁵¹.

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 1917³⁵², 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, 1966, pp. 111-126

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

³⁵² "The Taxation of Business", Proceedings 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 añadido³⁵³.

Es probable que las ideas manifestadas por Adams, estuvieran influidas por la literatura contemporánea alemana sobre esta materia³⁵⁴.

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. Tobin³⁵⁵. 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 Alabama³⁵⁶.

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 sustituto de los impuestos sobre negocios o de los impuestos sobre las ventas, ni como fuente de ingresos adicionales³⁵⁷.

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

³⁵⁴ La idea original del impuesto sobre el valor añadido es atribuida al alemán Carl Frederick, Von Siemens, en el año de 1919. Véase, LAURE, en *Au Secours de la TVA Presses Universitaires de France*, Paris, 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 artículo importante aparecido sobre esta cuestión durante aquél período, fue el de Roscoe Arnt, quién examinó las diversas formas de impuestos sobre los negocios y crítica 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 Michigan³⁵⁸ ante una severa crisis presupuestaria, el Organó 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 gobernador³⁵⁹.

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 1962³⁶⁰.

En la época del expresidente Nixon³⁶¹ (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 padeció durante varios años la insuficiencia de adecuados ingresos fiscales y no fue posible llegar a ninguna solución a causa del "impasse" político entre el gobernador, que defendía un impuesto sobre los beneficios de las sociedades, y las personalidades dominantes en el legislativo. La situación adquirió carácter crítico en 1953. Las dos Cámaras del Legislativo debatieron varias propuestas. La Cámara 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 convirtió el segundo en un Impuesto sobre el Valor Añadido, la Cámara lo aprobó y el gobernador permitió que el impuesto se convirtiera en ley sin su firma.

³⁵⁹ No está claro cómo se originó esta aproximación 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 utilización 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 capítulo 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 más completo sobre el tema, es el de FIRMEN A. PETER, *The Michigan Business Receipts Tax*, Michigan Business Report, n.º 24, Ann Arbor, 1953

³⁶¹ Cabe señalar que después 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**, Homewood, 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 informes³⁶² 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 Congressional 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 apartados³⁶⁴.

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 excepción en una serie de cuestiones se tomarán en cuenta otros estudios realizados para fundamentar más 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.
Congressional Budget Office Study, Effects of adopting a Value Added Tax, Feb., 1992.

³⁶⁴ Ibidem

³⁶⁵ Estos dos estudios están realizados con una visión nacional, es decir, sólo pretenden encontrar algún impuesto que incremente los ingresos públicos y corrija el déficit presupuestario. Sin embargo, nos serviremos de ellos, vinculándolos posteriormente con un fin de carácter internacional, o sea, la posible armonización de impuestos sobre el valor añadido a nivel federal entre los tres países miembros del TLC.

Renta. Ambas alternativas según este estudio producirían modestas diferencias en cuanto a sus efectos económicos, incrementando los ingresos³⁶⁶. 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 eficiente³⁶⁹. 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 mundo³⁷⁰ 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 Federación"

³⁶⁷ Congressional Budget Office, op. cit. p 65 "La inversión doméstica sería alta bajo un IVA, y la producción doméstica y las exportaciones serían más intensivas en capital en el largo término". Ibidem.

³⁶⁸ Ibidem

³⁶⁹ CBO, op. cit., p 66

³⁷⁰ Department of the Treasury, op. cit.

³⁷¹ La excepción era Turquía véase 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 ingresos³⁷³.

Los oponentes al establecimiento de un IVA en los Estados Unidos, manifestaban 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 medio³⁷⁴ 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 altos³⁷⁵. 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 gravámenes sobre la seguridad social a diferencia de otros países.

³⁷³ Ibidem

³⁷⁴ El estudio no establece que se entienda 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 vols, p 615

para pagar el IVA con una base estrecha. En un IVA³⁷⁶ 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 Committee Print", que existen diversas vías para eliminar la regresividad del impuesto por ejemplo; cuando éste incluye unas transferencias de pagos³⁷⁸, reembolsando el IVA a las familias con bajos ingresos³⁷⁹, 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 competitiveness 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 implementación de reembolsos a través 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 americano³⁸⁰. 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 conclusiones³⁸². El estudio CBO hace eco de ello al resumir que un IVA no alteraría la balanza de comercio americana³⁸³.

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 impuesto³⁸⁴.

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.

³⁸⁰ Congressional Budget Study, op. cit., p. 63. Esta conclusión sin embargo, ignora otras presiones que pueden alterar el tipo de cambio del dólar americano.

³⁸¹ 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; McLure, 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 "haya 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*, n° 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 integración económica, 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 costes³⁸⁶.

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 consumo³⁸⁷.

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-, sustituto 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'armonisation européenne de la TVA", en *Revue Française de Finances Publiques*. Les Finances de la Communauté Européenne, num. 4, 1983, pp. 149-157. etc.

³⁸⁷ Congressional 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 económicos³⁸⁸. El estudio concluye que la introducción del IVA no es inherentemente inflacionaria³⁸⁹.

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 adicionales³⁹⁰.

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 generado³⁹¹.

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 Congressional Budget Office Study, *op cit.*

medianas empresas que tienen una venta anual de \$1 millón de dólares³⁹². 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 promulgara³⁹³.

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 federal³⁹⁴.

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 Congressional 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 típicos. 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 piggybacking³⁹⁵ de los estatales RST sobre un IVA federal, limitaría una porción de las ventas al por menor del impuesto federal³⁹⁶.

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 tendría 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, períodos contables, y demás. Por tanto, sería necesario que en primer lugar existiera una armonización entre los impuestos federales, estatales y municipales

³⁹⁶ Al respecto véase 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", véase 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 billones³⁹⁷.

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 Report 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 geográfica³⁹⁸.

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 nacionales³⁹⁹.

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 prorata. Véase, en *El IVA beligerante: un estudio sobre la pretendida neutralidad del impuesto al valor añadido*, Editorial de Derecho Financiero, EDESA, 1987, p. 31 y Lamprea y Gimeró 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 PIB⁴⁰⁰.

b) Transparencia

Esta característica está 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 cuestión⁴⁰¹.

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.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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 través de los efectos de la implantación del IVA como recurso propio en la CEE, se confirmaron las expectativas 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 Véase al respecto, Snoy et D' Oppuers "La TVA. Ompôt européen", *Revue de la Société d' études et d' expansion*, Bruxelles année 69, núm. 242, sep-oct., 1970, p. 660.

los factores productivos⁴⁰². 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 Report" y el "Congressional 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.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO XII SEGUNDA ETAPA: ARMONIZACIÓN DE LAS BASES

SUMARIO SEGUNDA ETAPA ARMONIZACIÓN DE LAS BASES.-A) Concepto de la armonización de las bases.-**B)** Objetivos para armonizar las bases -**a)** De Carácter físcal -**b)** De carácter económico -**1.** Objetivos del Tratado.-**2** Fundamentos de los objetivos económicos -**C)** Aspectos que debe comprender la armonización de las bases.-**a)** Ambito de aplicación.-**b)** Devengo y exigibilidad del impuesto.-**c)** Exenciones.-**d)** Regímenes 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 propuestos⁴⁰³.

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 capítulo⁴⁰⁴.

^{4 3} La armonización del IVA en la UE, siguió éste orden:

- 1) Establecimiento del IVA
- 2) armonización de las bases
- 3) armonización de las tasas

^{4 4} 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 imposables, los regímenes especiales, y el modo de determinar las bases imponibles⁴⁰⁵.

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 económica⁴⁰⁶. Los objetivos pueden ser de tipo fiscal y económico⁴⁰⁷.

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

⁴⁵ RFBOLD LOUIS y BONNAVE STEPHANE. *Contribution a l'étude des obstacles non tarifaires aux échanges entre la Belgique et la France*. Action thématique Programmée du CURS, 1978, pp. 34-38.

⁴⁶ En la Unión Europea, la armonización 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, además 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 común del impuesto sobre el Valor Añadido, base imponible uniforme* 7 388 CEE J. O. CEL num. 145 del 13-6-1977

⁴⁷ Esta subdivisión, además de la presupuestaria la hace también GUIEU PIERRE en *Le système 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 imposables 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 Comercio⁴⁰⁸.

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 nitida la frontera entre quienes están o no sujetos al impuesto o entre los bienes y servicios que sean o no objeto del gravamen⁴⁰⁹.

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 debiera ser realizado principalmente en lo relativo al IVA WERNER RAPPORT. *Rapport Interimaires au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'union économique et monétaire de la Communauté*. CE J O Num C 94. de 23-7-1970.

⁴⁰⁹ Al respecto vease L AMPREAVE 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 impuesto⁴¹⁰. 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 aplazarse⁴¹¹.

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

⁴¹⁰ 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 término es utilizado por GUEU. P. para referirse a la base global en "L' Uniformisation des systèmes Nationaux de T.V.A.", *Revue du Marche Commun*, Octubre, 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 especial⁴³.

- * 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.

⁴³ Para un conocimiento más amplio del tema, véase a DIAZ PINTOS, GUILLERMO, en "El Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E. 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 CEE⁴¹⁴, 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 decisivo⁴¹⁵.

⁴¹⁴ L' ABC du Droit Communautaire, Documentation Européenne Périodique 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 lo 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 remite previamente al Parlamento Europeo y al CES (Comité Económico y Social). Estos órganos envían 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 tenidas en cuenta por la Comisión que tras las oportunas modificaciones vuelve a remitir la proposición 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 supranacionales⁴¹⁶ 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 países⁴¹⁷, 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 primeros⁴¹⁸.

⁴¹⁶ La Comisión de Libre Comercio de América del Norte, así como el Secretariado, son organismos administrativos no supranacionales, contrariamente a lo que sucede en la Unión 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 podrá otorgar el derecho de acción 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 Véase 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 Canadá 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 países 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 sugiere⁴⁹.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN[®]
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Estados Unidos y el establecimiento del IVA en este último.

⁴⁹ El retroceso en la toma efectiva de la armonización de las bases imponibles en la Unión Europea, lo fue también en virtud de que se pretendía la aplicación 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 países miembros del TLC, es por ello que la armonización de las bases debe ser menos exigente, y de menor grado, pues solo tendría por objeto el permitir la mejor circulación de mercancías y una correcta asignación de los recursos entre las partes, favoreciendo un comercio trilateral más ágil 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 armonización de las tasas en América del Norte.-C) Número de tasas.-a) Opción-Tipo Único -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 Europea⁴²⁰. 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 competencia⁴²¹. Para pretender una supresión de las fronteras fiscales sería

⁴² La armonización fiscal de las tasas en la Unión Europea ha tenido por objeto el suprimir las fronteras fiscales entre los países miembros o dicho de otro modo, invalidar los motivos de control en las fronteras interiores. Las propuestas de la Comisión no pretendieron, por tanto, realizar una armonización 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 Comisión estimó que en materia de IVA, se requieran medidas en dos frentes: las tasas impositivas y el régimen aplicable al comercio intracomunitario, véase **Documentación Europea**, "La fiscalidad en el Mercado Único" Periódico 6 1990.

⁴³ Ibidem

necesario aspirar a un mayor grado de integración (Mercado Común, Unión Económica, Unión Política)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 economías⁴²³.

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 económica no lo permite, ni los objetivos del Área son la supresión de controles en frontera. Una medida de éste tipo perjudicaría a la Zona de Libre Comercio, pues no se respetaría 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 adquisitivo⁴²⁴.

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 estas se ajustan al alza en relación con el INPC) El empresario puede en principio pensar que la situación 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 período temporal posterior (segundo impacto en los precios posterior).

⁴²⁵ Véase sobre este análisis 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 importaciones⁴²⁶.

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 provocar⁴²⁷ un efecto directo a corto plazo sobre los precios que deben

⁴²⁶ La participación 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 también cayó en la década pasada, del 30 al 20 por ciento. La balanza comercial de Estados Unidos ha sufrido un fuerte deterioro. Del superavit pasó a un déficit de 70 millones de dólares. Al mismo tiempo ha aumentado el peso del sector externo en su economía. 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 México-Estados Unidos-Canadá, informe para la Comisión de Comercio de la Cámara de Diputados de México, vol. 1, marzo de 1991, publicado por la Facultad de Economía de la UNAM.

⁴²⁷ *Conseil des Impôt*, Sixième rapport au Président de la République relatif à la TVA, *Journaux officiels*, année 1983, p. 92 y ss. Estudio empírico del caso francés 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 definido⁴²⁸ "Egoísmos 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 Egoísmes nationaux et harmonisation fiscale", *Revue Politique et parlementaire*, Núm. 918, Juillet-Août, Année 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 Cecchini⁴²⁹, 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 interior⁴³⁰. 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 Quizá 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 evasión y mejores precios para el consumidor final.

entre los principales motivos de la existencia de trámites administrativos y controles en los pasos fronterizos⁴³¹.

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 económica⁴³².

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 país 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 través de una encuesta a once mil empresas. Se observó que la partida más 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 técnica 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 presupuestario⁴³³.

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 impositivas⁴³⁴. 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 vertical⁴³⁶.

Por lo que se refiere a los objetivos macroeconómicos⁴³⁷, 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 I 80.

⁴³⁴ Ibidem

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

⁴³⁶ En términos 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 términos de equidad vertical ocurre algo similar, el consumo varía según 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 PARAJRE-LAGLESSE 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. Ministère des Finances Belge. p. 10

la renta y proporcional en relación con el consumo⁴³⁸, 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 única 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.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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 consumo⁴³⁹.

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 différents 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 tasa 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 consumo⁴⁴¹ 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 pagar⁴⁴².

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

- * 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 Européenne de la IVA; Les finances de la communauté Européen", *Revue Française de Finances Publiques*, Núm. 4, 1983. "Les taux zero sont exonérations avec remboursement des taxes payées au state antérieur"

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 sujeto⁴⁴³

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 costes⁴⁴⁴ 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 Fiscalité Indirecte Service d'Etudes et de Documentation du Ministère 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 impuesto⁴⁴⁵.

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.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

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 tasa 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 proposals*, op. cit., Maillet Pierre, en *Harmonisation fiscale. Marché Commun des services, perspectives budgétaires 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 estas 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 Estados⁴⁴⁷.

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

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

Los problemas que hoy en día 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 país 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 Comercio⁴⁴⁸.
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 más 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 domésticos, 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 América del Norte, op. cit.

volumen del consumo, inversiones, producción de las empresas y exportaciones, balanza de pagos y distribución de la renta⁴⁴⁹.

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 actualmente⁴⁵⁰. 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 Newfoundland (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 Federación⁴⁵¹. 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.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN[®]
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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 \$3 a \$8 billones de dólares. 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 armonización 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 origen⁴⁵³

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 consumen⁴⁵⁴, 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 impuesto⁴⁵⁵.

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 importaciones⁴⁵⁶. 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 SHOLP 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 ciento⁴⁵⁷. 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 segundos⁴⁵⁸.

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 Frontières fiscales est-elle possible problèmes économiques", 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 derivarían, la Comisión de la Unión Europea, ha propuesto la adopción del principio de origen completado por un sistema de compensación. La adopción de dicho sistema paralelamente al principio de origen, es

estudio⁴⁶⁰ 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.

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 miembros⁴⁶¹.

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 Directiva del Consejo, completando el sistema común del IVA y modificando la Directiva 77/388 CEE- supresión de frontera fiscales- COM (87) 322 final 2 Bruselas 21-8-1987 y Avis sur la Proposition de directive du Conseil completant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la Directive 77/388 CEE, supresion des Frontiers 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 Commission's proposals". *The institute for Fiscal studies*, núm. 28, London, 1988, p. 55.

El Informe Neumark⁴⁶² 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 consecuencias⁴⁶³:

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 miembros⁴⁶⁴; 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 Canadá y México 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 aplicación⁴⁶⁵.

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 eficiencia⁴⁶⁶ en la producción se puede mantener con el principio de destino, en cambio la eficiencia en el intercambio comercial no⁴⁶⁷, 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

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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 supresión de las fronteras fiscales, siendo precisamente un medio para lograrlo, la aplicación 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 Común).

El artículo 8º 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 artículo, de los artículos 8b, 8c, y 28, del apartado 2 del artículo 57, del artículo 59, del apartado 1 del artículo 70 y de los artículos 84, 99, 100a y 100b y sin perjuicio de los establecido en las demás 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, estará 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 fiscal⁴⁶⁸. 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 mínimas⁴⁶⁹ 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 exenta⁴⁷².

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

⁴⁶⁸ KEEN'S MICHAEL, sostiene la misma tesis, y lo hace bajo la perspectiva del Unión Europea planteando un caso similar entre España, Italia y Bélgica, vease el autor op. cit.

⁴⁶⁹ Seis Estados aplican exenciones a la ropa, Massachusetts, Minnesota, 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 Área⁴⁷³.

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 nacionales⁴⁷⁴.

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 Económica 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'expérience d'autres Unions Economiques en matière d'harmonisation dite "from above". 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 sociales⁴⁷⁵.

⁴⁷⁵ Véase CAYÓN GALIARDO ANTONIO, FALCÓN Y TELLA RAMÓN 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 económica⁴⁷⁶.

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 autonomía 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.

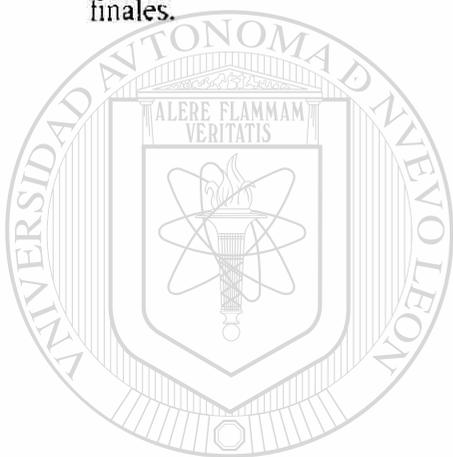
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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.

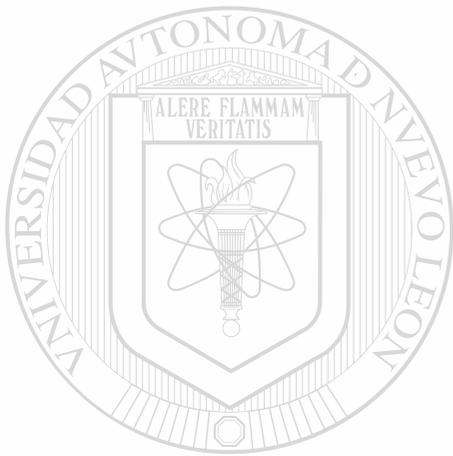
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

➤ **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.

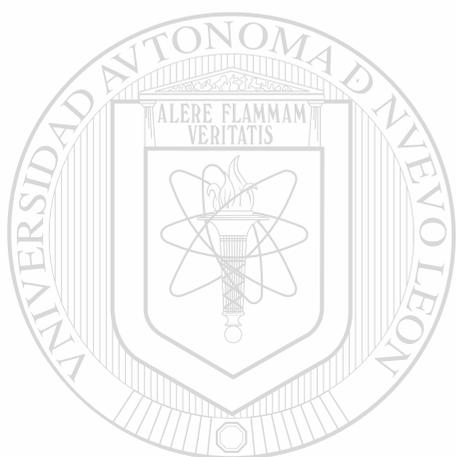


UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



CONCLUSIONES

UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

- 1ª. Existen diferencias estructurales entre algunos de los impuestos sobre el consumo analizados en el presente trabajo de investigación.
- 2ª. Son varias las diferencias específicas entre algunos impuestos sobre el consumo que cada país miembro aplica, entre ellas están la desigualdad en su estructura, las tasas y en las bases. Asimismo, existen impuestos dobles sobre el consumo, no unificados en Canadá y Estados Unidos y un sistema unificado en México. Estados Unidos no tiene un impuesto sobre las ventas a nivel federal. Por otra parte, hay un tratamiento diferente de los impuestos sobre el consumo de los países del Área, en cuanto a su método de administración y recaudación, en el tratamiento de los bienes de producción, en la aplicación del principio de origen y de destino, en el tratamiento de las importaciones y exportaciones. Existe una desigualdad en los costos administrativos, en la visibilidad del impuesto, en la evasión y en cuanto al monto de ingresos, entre otros.

Entre algunos de los efectos que provocan las diferencias anteriores están:

las distorsiones fiscales que actúan como elementos distorsionadores en la circulación de mercancías y en la asignación de recursos. Asimismo, se produce un comercio de cruce de fronteras para la realización de compras por parte de consumidores canadienses y mexicanos hacia los Estados Unidos.

- 3ª. La clase de distorsiones fiscales existentes en el Área del TLC, son de carácter general porque afectan a varios productos y a varios impuestos indirectos. De carácter permanente, porque no pueden superarse por los factores concurrentes. Según la situación de referencia, inciden sobre una situación ya lograda, es decir, existe un gran flujo comercial de bienes y servicios entre los países miembros desde hace tiempo, e inciden sobre una integración que debe lograrse, o sea, la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio irá produciendo una integración gradual entre los

miembros y por último, la clase de distorsiones fiscales según la parte de la actividad financiera que las suscita, son debido a la estructura de los impuestos sobre el consumo, así como su naturaleza y clase y por la existencia de gravámenes desiguales en determinadas ramas productivas.

- 4ª. Hemos propuesto la armonización fiscal como una posible solución, tendiente a resolver las distorsiones fiscales en el Área. Son varios los fundamentos económicos que demuestran la posibilidad y necesidad de esta medida en América del Norte; entre ellos están los incisos e) y f) del artículo 102 del Tratado, los objetivos previstos en el TLC, las relaciones económicas y el nivel de socios comerciales entre los países miembros, así como la celebración de un Tratado de Libre Comercio y el grado de integración económica pretendida por los miembros.

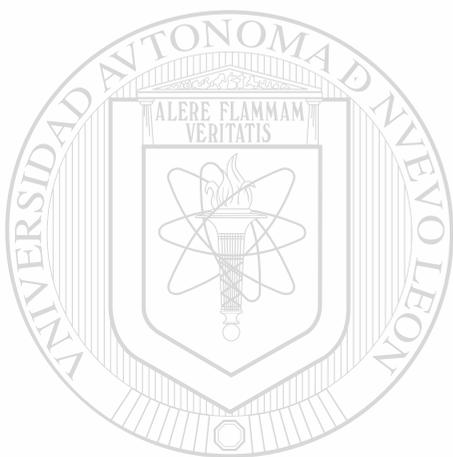
- 5ª. Se han establecido una serie de medidas, que podría contemplar la armonización fiscal en la zona, debiéndose respetar el grado de integración económica. Como Primera Etapa: se podrían armonizar los impuestos dobles en Canadá y Estados Unidos. Asimismo, dentro de esta misma fase sería necesario el que Estados Unidos estableciera un IVA a nivel federal.

La Segunda Etapa: podría contemplar una armonización fiscal parcial de las bases imponibles y como Tercera Etapa: se podrían armonizar las tasas impositivas, sin pretender una uniformización.

- 6ª. De momento la tasa cero debe ser aplicado a las exportaciones en el Área y el IVA debe funcionar de acuerdo al principio de destino.
- 7ª. A pesar de que los anteriores objetivos pueden crear una serie de problemas presupuestarios, políticos y sociales. Las ventajas que puede generar una armonización fiscal en la zona son mayores, pues se traducirían en una circulación de mercancías más ágil, una asignación de recursos más óptima, un mejor cumplimiento de los objetivos previstos en el Tratado, disminución del comercio para realizar compras en las fronteras de los tres

Conclusiones

países por parte de consumidores, reducción de costes para las empresas, mayor agilidad administrativa, reducción de los precios de venta de un producto y la eliminación de distorsiones fiscales. Todo ello, en beneficio de cada uno de los Estados, de las empresas y de los consumidores.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

BIBLIOGRAFÍA

AARON J. HENRY. "The Value Added Tax: Lessons from Europe", The Brookings Institution, 1981.

AARON J. HENRY. "The Value Added Tax; Sorting through, the Practical and Political Problems", The Brookings Review, 1987.

AAVV. El Acuerdo de Libre Comercio México-Estados Unidos: Alternativas para el futuro; camino para fortalecer la soberanía, CIDAC, México, editorial Diana, 1991.

AAVV. "Exporting in North America?, the Commerce Department can help", Business America, april 8, 1991.

AAVV. La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario Español: incidencia y convergencia, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

ADAMS T. S. "Fundamental problems of Federal Income taxation", Quartely Journal of Economics, vol. XXXV, aug. 1921.

ADAMS T. S. "The taxation of Business", Proceedings of the National Tax Association for 1917.

AGENCIA TRIBUTARIA. "IVA, operaciones intracomunitarias", Madrid, 2001

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Value Added Tax, ALCPA, 1975.

ANTAL KV. "Harmonisation and turnover taxes in the Common Market", Common Market Law Reveu, vol I, núm. 1, June. 1963.

BANACLOCHE JULIO. El IVA beligerante, un estudio sobre la pretendida neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, Editorial de Derecho Financiero, Edersa, 1999..

BALASSA BELA. Teoría de la integración económica, México, Uteha, 1980.

BANNETT, B. T. "El Acuerdo Marco Bilateral: un mecanismo en las relaciones comerciales y económicas de México y Estados Unidos", Comercio Internacional Banamex, vol. I, nº 1, 1989.

BARRERE A. Principios Generales de armonización fiscal en la CEE, Comité Económico y Social francés, 1962 (traducc. castellana en MAEDF, 1963, Madrid, 1965).

BASTANTE JIMENEZ, VICENTE. Guía práctica del IVA, Madrid, Editorial Tecnos, 1999.

BERGLAS EITAN. "Harmonisation of Commodity Taxes: Destination, origin and Restricted origin principles", *Journal of Public Economics*, December, 1981.

BETTINGER BARRIOS, HEBERT. "Tratados Internacionales en materia fiscal: caso México", IDC, Comercio Exterior, 1993.

BOADWAY ROBIN. *The Constitutional Division of Powers: An economic perspective*, Ottawa, Economic Council of Canada, 1992.

BOLETIN APTIRE. vol. 10, núm. 3, marzo 1992 y el núm. 5, mayo, 1992.

BOSSONS JOHN. "The Potencial Role of a Value-Added Tax in Canada" Robinson a. j. y CUTT James, eds., *Selected Readings* 2d ed. 1973.

BULLETIN DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, Supplement 11/73.

BUREAU DU PLAN DIRECTION GENERALES BELGE en contribution au debat sur le rapprochement des Fiscalités Indirectes Européennes pour 1992: L'expérience d'autres Unions Economiques en matière d'harmonisation dite "from above", Bruxelles, 15-mars-1988.

CABALLERO U. EMILIO. *El Tratado de Libre Comercio, beneficios y desventajas*, México, UNAM, 1996.

CALLE SAIZ, RICARDO. *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Madrid, Editorial AC. 1999.

CALLE SAIZ, RICARDO. "La teoría de la armonización fiscal Europea" *Hacienda Pública Española*, 6/7, 1970.

CALLE SAIZ, RICARDO. *Reflexiones fiscales; la adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales*, Madrid, Instituto de Estudios Sociales, Ministerio de Trabajo, 1980.

CANADA, Department of Finance. "Government Announces Measures on cross-Border Shopping and tobacco smuggling, release, nº 92-012, february 12, 1992.

CANADA. Department of Finance. Tax Reform 1987, "Sales Tax Reform", june 18, 1987.

CANADA, North America, Sales Tax, Matthew Bender & Co., Inc., 1999.

CANADA, Revenue Canada. *Canada-North America, Sales Tax*, Matthew Bneder & Co. Inc., 1998.

CANADA, Revenue Canada. Customs and Excise, "Relative prices and some day travellers", The department, 1990.

CANADA. Tax Reform 1987: Sales Tax Reform, Ottawa, Department of Finance, june 18, 1987.

CANADA, "The Goods and Services Tax ", Department of Finance, Budget Papers, april 27, 1999.

CANADIAN FEDERATION OF INDEPENDENT BUSINESS. "Sales Tax Reform: Where do We go from here?", Toronto, CFIB, february, 1992.

CANADIAN FEDERATION OF INDEPNDENT BUSINESS, "The GST: A national Tax tragedy", Toronto, CFIB, november, 1991.

CANADIAN HOSPITAL ASSOCIATION, Health Care Sector, Ernst & Young, 2000.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA), Goods and Services Tax-GST Handbook for accounting professional and financial executives, Ernst & Young, 1991.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA), The complete Guide to the Goods and Services Tax, Ernst & Young, 1991.

CANADIAN SOCIETY OF ASSOCIATION EXECUTIVES (CSAE), Registered Chatities and Registered Amateur Athletic Associations, Ernst & Young, 1991.

CANADIAN SOCIETY OF ASSOCIATION EXECUTIVES (CSAE), Trade, Professional and Other Non-Profit Associations, Ernst & Young, 1991.

CECHINI, PAOLO. Europa 1992, una apuesta de futuro, Madrid, Alianza Editorial, 1988.

C.I.A.T. La armonización fiscal en los procesos de integración económica, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

CNOSSEN SIJBREN. "Discussion of Satya Poddar: Issues in integration of federal and provincial sales tax: a Canadian perspective", National Tax Journal, volume XLI, n1 3, september 1988.

CNOSSEN SIJBREN. "Harmonisation of Indirect Taxes in the EEC", Centre for Research on Federal Financial Relations, 1983.

CNOSSEN SIJBREN. "What is the structure for a value added tax?", National Tax Journal, volume XXXV, núm. 2, 1982.

CNOSSEN SJIBREN. "Tax Structures Developments", Series on International taxation, nº 7, 1987.

COMISION 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.

COMISSIONS 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 Marché Interieur.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. Council Directive, 91/600/EEC of December 31, 1991, O J L 376.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. Guide to VAT in 1993: The New VAT system in the Frontier-Free Community, Brussels: The Commission, 1992.

CONGRESIONAL BUDGET OFFICE STUDY. Effects of adopting a Value Added Tax, feb. 1992.

CONSEIL DES IMPÔT. Sixième rapport au Président de la République relatif a la IVA, Journaux officiels, Année 1999.

COREI REBOUD LOUIS Y BONNAVE STEPHANE. La TVA et integration Européenne, contribution a l' étude des obstacles non tarifaires aux echanges, entre Belgique et la France, Action tematique Programée du CNRS, 1978.

CORONA JUAN FRANCISCO. La armonización fiscal en la Comunidad Europea, Barcelona, Ariel Economía, 1989.

CRUZ AMOROS, MIGUEL. La política de armonización en la C.E.E., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

CHACHOLIADES MILTIADES. Economía Internacional, Madrid, Mc. Graw Hill, 1982.

CHOUVEL FRANÇOIS ET LAMBERT THIERRY. "CEE egoismes nationaux et harmonisation fiscale", Revue Politique et parlementaire, Núm. 918, Juillet-Aôut, Année 1987.

DAVID J. IRENE. "GST and Corporate Financig, Income Tax and Goods and services Tax; considerations in Corporate Financing", Canadian Tax Foundation, 2000.

DEAN M. JAMES. "A note on Interprovincial variations in the base for the Retail Sales Tax", Canadian Tax Journal, Vol. 37, nº 4, 1988.

DEANEHAN REGINA. La administración tributaria en los procesos de integración: el enfoque americano, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

DEPARTMENT OF FINANCE. "Department of Finance, the White Paper: Tax Reform 1987", Budget Papers, Budget Speech, february 26, 1986.

DEPARTMENT OF FINANCE. "Goods and services Tax: An Overview", The Department, August, 1989.

DEPARTMENT OF FINANCE. "The Corporate Income Tax System; Direction for Change", Budget Papers, may 1985.

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

DERINGER RAPPORT. Parlament Européen, Documents de Seance 1963/64, Doc. 56.

DIAZ GIL, F. "Tax reform Issues in Mexico", Canadian Tax paper, nº 88, 1990.

DIAZ PINTOS, GUILLERMO. "El impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE, Régimen Especial para la agricultura", revista de Estudios Agrosociales, núm. 138, Octubre, Diciembre, 1986.

DIRECTRIZ 1ª 67/227/CEE, J. O. CE L núm. 301 de 14 de abril de 1967.

DOCUMENTACIÓN EUROPEA. "La fiscalidad en el Mercado Unico", Periódico 6/1990.

DOSSER D. "Economic Analysis of tax harmonisation" en C. S. SHOUP. (ed), 1967.

DRANBUSH-FISHER. Macroeconomía, Mc Graw-Hill, 3ª Ed. 1985.

DUE F. JOHN. Impuestos Indirectos, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1970.

DUE F. JOHN. "Proposed Application of the Illinois Sales tax to services", Illinois Business Review 44, nº 3, June, 1987.

DUE F. JOHN. Sales Taxation Urbaner University, Illinois Press, 1959.

DUE F. JOHN. "Some unresolved issues in design and implementation of value added taxes", National Tax Journal, volume XLIII, nº 4, December, 1990.

DUE F. JOHN. Value-Aded Tax: proposals in the United States, Oregon, Public Finance and Welfare Essays in honor of C. Ward Macy, Edited by Kleinsorge L. Paul, University of Oregon & Books 1066.

DUE F. JOHN Y MIKESELL JOHN. Sales taxation, state and local structure and administration, Baltimore and London, The Johns Hopkins University Press, 1983.

DUE FRIENDLAENDER. Análisis económico de los impuestos y del sector público, Buenos Aires, 1977.

DUNCOMBE WILLIAM. "Economic change and the evolving state tax structure: the case of the sales tax", National Tax Journal, vol. XLV, nº 3, sept., 1992.

EASSON A. J., "The Internal Market and the Elimination of fiscal Frontiers", Carbook of European Law, nº 10, 1990.

EMBAJADA DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, "Ocho años del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), fortaleciendo las bases del crecimiento", 2002.

Estudios Económicos de América Latina y el Caribe, Naciones Unidas, Vol. II, 1991.

Etude Speciale, Comparaison des recettes fiscales dans les pays d'Europe centrale et orientale, O.E.C.D., Paris, 1993.

Factors affecting US International Competitiveness, Hearings before the Committee on ways and before the Committee on ways and Means House of Representatives, 102 d Cong. 1st, June 4-6, 2 vol's 1991.

FAJAN JOUL Y MACKIE JAMES. "Sales taxes investment, and the tax Reform act of 1986" *National Tax Journal*, volume XLV, nº 1, March, 1992.

FELSTEIN & KRUGMAN. "International trade effects of Value-Added taxation", Razin & Slemrod eds., *taxation in the Global Economy*, 1990.

FEURE JACQUES. "L' Elimination des Frontières fiscales est-elle possible problèmes économiques", Núm. 2,090, 14-9-1988.

FIRMIN A. PETER. The Michigan Business Receipts tax, Michigan Business report, nº 24, Ann Arbor, 1953.

FONSECA MURILLO. El presupuesto de las Comunidades Europeas dentro de su Sistema financiero: Problemática jurídica, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1985.

FOX F. WILLIAM. Sales taxation, critical issues in policy and administration, London, Praeger, 1992.

FREE-TRADE AGREEMENT, to implement the United States-Canada, Public Law, sept. 28, 1988.

FRIEDLAENDER DUE. Análisis económico de los impuestos y del Sector Público, Buenos Aires, 1977.

FRIEDLANDER F. ANN. "Indirect taxes and Relative Prices", *Quartely Journal of Economies*, vol. 81, 1967.

FRIEDLANDER F. ANN. "Indirect taxes and Relative Prices: Reply", *Quartely Journal of Economies*, vol. 82, 1968.

FRIEDMAN MILTON. Teoría de los precios, Alianza Editorial, 1972.

FTA, Survey of the states sales taxation of services, 1999.

FUENTES QUINTANA, E. "España ante la integración económica Europea", Política Fiscal e integración Europea, 1966.

GARCIA VILLAREJO A. Y SALINAS SANCHEZ, J. Manual de Hacienda Pública General y de España, Madrid, Tecnos, 1985.

GOTTFRIED PETER Y WIEGARD WOLFGAND. "Exemption versus zero rating: A hidden problem of VAT", *Journal of Public Economies*, nº 46, December 1991.

GRAESER LAIRD Y ALLEN MAURY. "Sales taxation: sales tax on services, state trends", Praeger, 2000.

GRENON JEAN-YVES. "L' Accord de Libre-Échange Nord-Américain; Comparé à la Communauté Économique Européenne", Union Politique, Revue du Marché commun et de l' Union européenne, n° 367, avril 1993.

GUIEU PIERRE. Le système 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, núm. 117, Janvier 1980.

GUIEU PIERRE. "L' uniformisation des systèmes Nationaux de T.V.A.", Revue du Marche Commun, Octobre, 1974.

HAMILTON BILLY Y MIKESELL L. JOHN. "Sales tax policy during the Next Decade", Praeger, 1992.

HAMOVITH, W. "Effect of increases in sales tax rates on taxable sales in New York city", University of Illinois, 1955.

HARRY G. JOHNSON. The implications of Free or Freer Trade for the Harmonisation of other Policies Atlantic Economic Studies program, University of Toronto, 1966.

HARRY G. JOHNSON. Public Finances, 1980.

HARVEY PERRY, J. "A fiscal history of Canada-the post war years", Canadian Tax Paper, n° 85 (Canadian Tax Foundation), 1989.

HARVEY PERRY, J. "Taxation in Canada", Canadian Tax Paper, n° 89, 1990.

HILL RODERICK Y RUSHTON MICHAEL. "Harmonizing Provincial Sales Tax with the GST: the problem of interprovincial trade", Canadian Tax Journal, volume 41, Issues n° 1, 1993.

HOLCOMBE RANDALL, G. "The Value added Tax and the Sales tax", Revista Internazionale di Scienze Economiche e commerciali, vol. 37, n° 9, 1990.

IDC. Aspectos relevantes del documento final, Información Dinámica de Consulta (Sección Comercio Exterior), año VII, n° 159, 16 de sep., 1992.

IDC. "Política Agropecuaria de los Estados Unidos de Norteamérica", Información Dinámica de Consulta, Año II, n° 151, mayo, 1992.

IDC. "Proyecto del Tratado de Libre Comercio México-Canadá-Estados Unidos", Información Dinámica de consulta, año VII, n° 158, sept. 1992.

IDC. "Selección de temas del TLC, Telecomunicaciones, Información Dinámica de consulta", Año VII, n° 160, 30 de sept. 1992.

INEGI. "Estadísticas del comercio exterior de México", Información preliminar, enero-nov., 20001.

INFORME COFAB ASEAN del Comité ad hoc sobre la formulación de una estructura básica de pautas de arrendamientos para países miembros de ASEAN, 1-5 de noviembre de 1988, Singapur.

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., vol. IV, 1932.

INTERNATIONAL MONETARY FOND, Government Finance Statistics Yearbook, 1992.

JOHNSON A. J. "Issues in Provincial sales and excise taxation", (Canadian tax Foundation), 1991.

JOINT COMMITTEE on taxation factors affecting the international competitiveness of the United States, May 30, 1991.

KAY, J. A. "Tax policy: a survey", The Economic Journal, March, 1990.

KEEN MICHAEL. "Aspects of tax coordination in the European Community", Policy Forum Series, nº 21, 1990.

KEEN MICHAEL. "Welfare effects of Commodity tax harmonisation" Journal of Public Economics, nº 33, June 1987.

KUO CHUN-YAN, MC GIRR C., THOMAS Y PODDAR SATYA N., "Measuring the Non-Neutrality of Sales and Excise taxes in Canada", Canadian Tax Journal, vol. 36, nº 3, 1988.

L'ABC du Droit Communautaire, Documentation Européenne, Périodique 2/196.

LAMPREAVE, GIMENO Y TEROL. La empresa española ante el impuesto sobre el valor añadido, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1985.

LAURE M. Au Secours de la TVA Presses universitaires de France, Paris, 1957.

LAURE M. La Taxe sur la Valeur Ajoutée, Paris, 1962.

LEE CATHERINE, PEARSON MARK Y SMITH STEPHEN, Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Proposals, London, The Institute for Fiscal Studies, 1988.

LINDHOLM RICHARD A. The Value Added tax and other Tax Reforms, Chicago, Nelson-Hall, 1976.

MAILLET PIERRE. Harmonisation fiscale, Marché Commun des services, perspectives budgétaires, 1988, fonda structurels, Revue du marché Commun, núm. 310, Paris, Octobre 1987.

MARGOSSIAN. "La TVA dans le monde", Cahiers Juridiques et Fiscaux de l'exportation, Paris, núm. 1, 1984.

MALIET L. "Illinois Retailers occupation tax and Iowa Retail sales and Use Tax", Ph.D. dissertation, University of Illinois, 1955.

MC ALLISTER, H. G. "The Border Tax problem in Washington", University of Illinois, 1955.

MC LURE, CHARLES JR. "State and Local implications of a Federal Value-Added tax", Tax notes, March 28, 1988.

MC LURE, CHARLES JR. What can the United States learn from the Canadian Sales Tax debate?, Edited by John B. Shoven and John Walley, 1992.

MC LURE, JR. The Value Added Tax: key to deficit Reduction, 1987.

MEXICO. Ley del IVA.

MEXICO. Ley aduanera y su Reglamento.

MEXICO. North America, sales Tax, Mattew Bender & Co., Inc. 1992.

MICHELI G. A. "L' IVA, dalle directive Comunitaire al decreto delegato", Riv. Dtto. Sc. Fin, núm. 3, 1973.

MUSGRAVE A. RICHARD. "Fiscal systems, studies in comparative economics", New haven, Conn nº 10, Yale University Press, 1969.

MUSGRAVE A. RICHARD. "Who should tax, where and what?", Mc Lure E. Charles, Jr. ed. tax assignment in Federal Countries canberra, Australian national (University, centre for Research on federal Financial Relations), 1983.

MUSGRAVE R Y P. Hacienda Pública; Teórica y aplicada, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

NASINI P. "Les études entre pays par le CEE dans le cadre de l'harmonisation fiscale", Problems fiscaux d'aujourd'hui, Ecole supérieure des sciences fiscales, núm. 2.

NEUMARK INFORME. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, Madrid, Documentación económica, nº 53, 1965.

NORR M. Y HORNHAMMER N. G. "The value added tax in Sweden", Columbia Law Review, vol. 70, marzo 1970.

O.C.D.E. L'incidence des impôts sur la consommation à différents niveaux de révenues, Paris, 1981.

O.C.D.E. Especial Estudio del Impuesto sobre el consumo, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1988.

PAPKE A. JAMES. "Michigan Value-Added tax after seven years" National Tax Journal, XIII, Dec. 1960.

- PARAIRE-LAGUESSE Y PLUMBASS-BONIVER, V Y THIERRY, V. "L'incidence des impôts indirect sur la distribution de revenus des ménages en Belgique", Actes du Colloque sur la Fiscalité Indirecte, Bulletin, Núm. 7-8 de 1986, Ministère des Finances Belge.
- PATT CARR. Commerce Department, Institute for International economies, Economic Policy Institute, 1993.
- PAZOS LUIS. Libre Comercio: México-E.U.A.; Mitos y Hechos, México, Editorial Diana, edición bilingüe, 1990.
- PEREZ LUIS MANUEL. Impuesto al Valor agregado; aplicación práctica de la ley, México, Ediciones Fiscales, ISEF, 1992.
- PERRY DAVID. "International Tax comparisons", Canadian Tax Journal 37, nº 5, 1989.
- PERRY J. HARVEY. "Taxation in Canada", Canadian Tax Paper, nº 89, 5th ed. (Canadian Tax Foundation), 1990.
- PERRY QUICK D. Y MC KEE MICHAEL J., "Sales Tax on services: Revenue or reform?", National Tax Journal, volume XLI, nº 3, september 1988.
- PHILIPPE JEAN,JACQUES. "L'armonisation européenne de la TVA", Revue Française de Finances Publiques, Les Finances de la Communauté Européenne, núm. 4, 1983.
- POLLOCK STEPHEN H. "Mechanisms for exporting the state sales tax burden in the absence of federal deductibility", National Tax Journal, volume XLIV, nº 3 september, 1991.
- PRESTON H. M. "The Michigan Business activities tax as viewed by operators of small establishments", Proceedings of the National Tax Association, 1955.
- PREVOST, J. L. H. "Relaciones comerciales y económicas de Canadá con México", Comercio Internacional Banamex, vol. I, nº 1, 1989.
- PRIETO URIBE DIEGO. La experiencia de América en materia de integración económica y armonización fiscal, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
- PROCEEDINGS OF THE NATIONAL TAX ASSOCIATION. "The significance of taxation of services for the Pattern of Distribution of tax Burden by Income class", 1969.
- QUEBEC. Bill 170, an Act Respecting the Quebec Sales Tax and amending various fiscal legislation, SQ, 1991.

QUEBEC. Ministère des Finances, appendix to the Minister's Statement concerning the administration of the GST and the reform of consumption tax in Quebec, Québec, 1990.

QUEBEC. Ministère des Finances, Quebec Sales Tax: Technical Document, 1991.

QUEBEC. Ministère des Finances, 1991-1992, Budget: Budget Speech and additional information, May 2, 1991, appendix A, 82.

QUEBEC. Ministère des Finances, Bulletin d'information 91-3 "Clarifications concerning the reform of the Quebec Sales Tax", July 12, 1991.

QUEBEC. Ministère des Finances, 1992-1993, Budget Speech and additional Information, May 14, 1992.

QUEBEC. Ministère des Finances, Bulletin d'information 92-1, "zero rating of financial services and collection of certain Quebec taxes at the border", January 31-1992.

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

QUICK P. Y MC. KEE M. "Sales Tax on services: revenue or reform?", National Tax Journal, volume XLI, n° 3, september, 1988.

RANDALL G. HOLCOMBE. "The Value Added Tax and the sales tax", Revista Internazionale di scienze economiche e commerciali, vol. 37, n° 9, 1990.

Rapport des Chefs de délégation aux ministres des affaires étrangères, Bruxelles, 21-abril-1956.

Rapport sur la proposition de la Commission de la CEE au Conseil concernant une directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (doc. 121, 1961-63, núms, 90 y ss.).

RAPPORT TINBERGEN. Rapport sur les problèmes posés par les taxes sur les chiffre d'affaires dans le Marché Commun, Commission d'experts de la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier, Luxemburgo, 1953.

REBOUD LOUIS. Los sistemas fiscales del Mercado Común, Buenos Aires, Instituto para la integración de América Latina, 1966.

REBOUD LOUIS Y BONNAVE STEPHANE, "Contribution á l'étude des obstacles non tarifaires aux échanges entre la Belgique et la France", Action thematique Programmée du CNRS, 1978.

REDDWAY W. B. "The implications of a Free Trade Area for British Taxation", British tax Review March, 1958.

Reforms in tax administration in selected countries in Asia and the Pacific, séptima reunión de CESTO en Kuala Lampor, Malasia, 1992.

- REPORT ON THE COMMITTEE ON TURNOVER TAXATION. "The Committee CUMD 2300", Londres HMSO, marzo 1964. Richardson
- Revenue Statistics of O.E.C.D.. Member countries; Statistiques, 1965-1992.
- RIDRUEJO ZENON, Teoría y política macroeconómicas internacionales, Editorial A.C., 1986.
- ROBINSON A. J. "The Retail Sales Tax in Canada", Canadian Tax Paper, nº 77 (Canadian Tax Foundation), 1986.
- RODERICK HILL Y RUSHTON, MICHAEL. "Harmonizing Provincial Sales taxes with the GST: the problem of interprovincial trade", Candian Tax Journal, vol. 41, nº 1, 1993.
- RODRIGUEZ LAUCEL, RAFAEL. La experiencia de América en materia de integración económica y armonización fiscal, (Conferencia Técnica del C.I.A.T., Benalmádena 1992), Madrid Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
- ROSCOE ARNT. "The place of Business taxation in the Revenue systems of the states, taxes, XV, apr. 1937.
- RUGGERI G. C. Y VAN P. WART. "Over optimism and the GST: A critical comment on the Hamilton and Kuo, General Equilibrium Analysis" Canadian Tax Journal, vol. 40, nº 1, 1992.
- SAINT PAUL. "Les limites à l'harmonisation internationale des fiscalités", Rev. Sc. Fin., núm. 4, 1965.
-
- SANDFORD C. T. Y OTROS. Costs and benefits of V.A.T., Heinemann, London, 1981.
- SANDFORD C. T. Y OTROS. "Some Preliminary Findings on the Compliance Costs of V.A.T.; report of a Pilot Study", Occasional Paper, núm. 7, Bath University, center for fiscal Studies, 1979.
- SASKATCHEWAN. Department of Finance, Sales Tax Harmonisation: Benefit for Business, Regina, March 1991.
- 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".
- SAVAGE CHRISTINE. La administración tributaria en los procesos de integración: el enfoque Americano, Madrid, Centro Interamericano de Administradores Tributarios, 1993.
- SCHENK ALAN. "Recent activity in the United States involving Value Added Tax", International VAT monitor, August/September, 1992.

SECOFI. "ABC del TLC; El Tratado de Libre Comercio", 1992.

SECOFI. "El ABC del TLC; Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos", 1992.

SECOFI. Tratado de Libre Comercio en América del Norte, México, Monografías, Tomo I, 1992.

SECOFI. Tratado de Libre Comercio en América del Norte, México, Monografías, Tomo II, 1992.

SECRETARÍA DE ECONOMÍA. Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos.

SECRETARÍA DE ECONOMÍA, Estadísticas Comerciales, 2002.

Service d'Etudes et de Documentation du Ministère de Finances, Bulletin de Documentation, Num. 7-8, Juillet-Aôut-1986; la TVA dans la Consommation des Menages Bary-MALAUERIF, C. COUTIERE A y RAX B. Au Economie et Statique, nov. 1982.

SHEPPARD, F. ANTHONY. "Taxation Policy and the Canadian Economic Union", Mark Krasnick, research coordination, Fiscal federalism, collected research studies of the Economic Union and Development Prospects for Canada, vol. 65, University of Toronto Press, 1986.

SHIBATA HIROFUMI. Fiscal harmonisation under Freer Trade: principles and their applications to a Canada-US Free Trade Area, Canada in the Atlantic Economy, nº 9, Toronto, University of Toronto Press for the private planing association of Canada, 1969.

SHIBATA HIROFUMI. The theory economic unions. A comparative analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions, Columbia University Press, N.Y. and London, 1966.

SHOUP CARL S. "Choosing among types of VATS", Gillis Malcolm, 1990.

SHOUP CARL S. "Experience with the Value Added Tax in Denmark, and prospects in Sweden", Finanzarchi, vol. 28, marzo de 1969.

SHOUP CARL S. *Fiscal Harmonisation in Common Markets*, Columbia University Press, New York, 1967.

SHOUP CARL S. Hacienda Pública, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

SHOUP CARL S. Public Finance, Treatises in Modern Economics, Edited by Harry G. Johnson, 1980.

SHOUP CARL S. "Taxation aspects of international economic integration", Aspects financiers et fiscaux de l'intégration économique internationale.

SHOUP CARL S. Y SICAT P. GERARDO. Value Added Taxation in developing countries, Washington, D.C., The world Bank, 1990.

SHOVEN B. JOHN Y WHALLEY JOHN. "Canada U.S. tax comparisons; what can the United States learn from the Canadian sales tax debate?", National Bureau of Economics Research, 1992.

Sixième Directive du Conseil du 17 mai, 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres aux taxes sur la chiffre d'affaires système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.

SMITH WEBBER Y CERF. What you should know about the value added tax, Hemewood, Illinois, Cambridge Research Institute, 1973.

SNOY ET D'OPPUERS. "la TVA: Ompôt européen", Revue de la Société d'études et d'expansion, Bruxelles année 69, num. 242, sept. oct. 1970.

SOLLOS JUNCO, ALFREDO. La administración tributaria en los procesos de integración: el enfoque Americano, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (Conferencia técnica del C.I.A.T.), 1993.

SOTO GUINDA, JOAQUIN. "Efectos económicos de la introducción del IVA en España", revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 157/1, vol. XXXI, 1982.

SPERO S. E. The politics of international economic relations, New York: St. Martin's Press, 1985.

STAPCHINSKAS J. P. "Taxation of Business activities in Michigan" Proceedings of the National Tax Association, 1955.

STEPHENSON E. C. "The michigan Business Activities Tax", Proceedings of the National Tax Association, 1955.

STEFANI G. "L'harmonisation des impôts indirects et la politique économique et social de la CEE et des pays membres", Cahiers économiques de Bruxelles, núm. 35, 1967.

SULLIVAN CLARA. "indirect tax systems in the European Economic Community and the United Kingdom", Fiscal harmonisation in Common Markets, vol. II.

SULLIVAN CLARA . Indirect taxation and goals of the EEC fiscal harmonisation in Common Markets, vol II, Carl S. Shoup editor, Columbia University Press, NY & London, 1967.

SULLIVAN CLARA. Rates of Value Added Tax in EEC, fiscal Harmonisation in Common Markets, vol. II, New York/London, Editor Columbia University Press, 1967.

SULLIVAN CLARA. The search for tax principles in the European Economic Community, Harvard Law School international Program in taxation, Chicago, 1963.

SULLIVAN CLARA. The tax on Value Added, New York y Londres, Columbia University Press, 1965.

SULLIVAN CLARA. The Value Added Tax, New York, 1965.

TAX IDEAS, December 20, 1984.

Technical Information Bulletin, B-057, August 2, 1991.

Technical Information Bulletin, B-060, August 30, 1991.

Technical Information Bulletin, B-063, february 14, 1992.

TERRA B. J. M. Y KAJUS JULIE. "A guide to the sixth VAT Directive: Commentary to the Value Added tax of the European Community", Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. B, 1991.

THE TREASURY DEPARTMENT REPORT TO THE PRESIDENT. "Tax reform for fairness, simplicity, and Economic Growth, vol. 3, Value-added tax, november, 1984.

THE TREASURY DEPARTMENT REPORT TO THE PRESIDENT. "Tax Reform for fairness simplicity, and Economic Growth", Tax Ideas, December 20, Bulletin 24 extra, 1984.

TOBIN C. J. "The New York State Tax situation as viewed by the taxpayer", Proceeding of the National Tax Association for 1929.

TOULIN ALAN. "Yes it's a 7% GST, and here's how it's done", The Financial Post, December 20, 1989.

VALUE ADDED TAX. Basic aspects of VAT, american Institute of certified Public Accountants, 1974.

VAT INTERNATIONAL. A guide to practice and procedures in 21 countries, New York, Ernst & Young, 1992.

VAT in other countries, Arthur Andersen & C. Study, 1980.

VEGA MOCOROA, ISABEL. Aspectos económicos de la armonización fiscal de la CEE, líneas generales, II Congreso de Economía y Economistas de España en Bilbao, 1986.

VON DER GROEBEN, HANS. "Policy on competition in the European Economic Community", Supplement to Bulletin of the EEC, July/August, 1961.

WAYNE R. THIRSK. "The Value Added Tax in Canada: Saviour or Siren song?", Canadian Public Policy Politiques, septembre 1987.

WEINTRAUB SIDNEY. Alternativas para el futuro, México frente al Acuerdo de Libre Comercio-Canadá-Estados Unidos, México, Editorial Diana, 1989.

WHALLEY JOHN Y FRETZ DEBORAH. "The Economic of the Goods and Services", Canadian Tax Paper, nº 88, 1990.

WHALLEY JOHN Y FRETZ DEBORAH. "Financial Institutions and the Goods and Services Tax", Candadian Tax Paper, No. 88, 1990.

WILDASIN DAVID E. "The apparent demise of sales tax deductibility: issues foro analysis and policy", National Tax Journal, Volume XLI, nº 3, September 1988.

WILLIAMSON K. M. "The literature on the sales tax", Quartely Journal of Economics, vol. XXXV, Aug. 1921.

WITKER JORGE Y JARAMILLO GERARDO. El régimen jurídico del comercio exterior de México, México, UNAM, 1991.

YOINGCO Q. ANGEL. La experiencia en materia de integración económica y armonización fiscal en otras zonas: Asia, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

YOINGCO Q. ANGEL. "Trend in taxation in some countries in Asia and the Pacific", Trabajo presentado a la Sexta Reunión del Consejo de Secretarías Ejecutivas de Organizaciones Tributarias, Sherbrooke, Canadá, 1991.

ZARIN RICHARD. "U.S. and Mexico sing Tax Treaty", International Tax Review, November, 1992.

ZIMMERMAN, DENIS. "Federal tax Reformand State use of the Sales Tax", Proceedings of the Seventy-Ninth Annual Meeting of the National tax Association-Tax Institute of America, November 1986.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



RESOLUCIONES E INFORMES DE LA UNIÓN EUROPEA

J.O. núm. C 80 du 5-X-1973.

J.O. Núm. C. 94. de 23-7-1970 CE, Werner Rapport (interimaire) et Communiqué de la Haye.

J. O. Núm. 136 de 11-11-1970. Werner Rapport

DOCUMENTOS (COM)

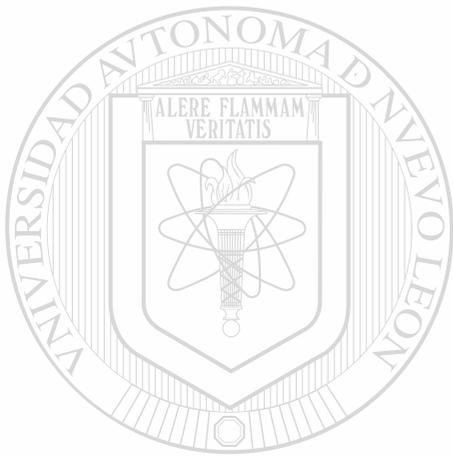
COM (85) 310 final de 14-6-185.

COM (89) 260 final de 14-6-1989.

COM (90) 182 final de 19-6-1990.

DOCUMENTOS PARLAMENTO EUROPEO

P. E. Doc A2-315/88 de 3-1-1988.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



ÍNDICE

DIFERENCIAS ESTRUCTURALES DE ALGUNOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO QUE SE APLICAN EN EL ÁREA DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE Y SUS EFECTOS DISTORSIONADORES

INTRODUCCIÓN

I. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	II
II. HIPÓTESIS.....	III
III. ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA.....	IV

PARTE PRIMERA

DIFERENCIAS ESTRUCTURALES DE ALGUNOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO APLICADOS EN EL ÁREA DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS CAPÍTULO I

ALGUNOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO APLICADOS EN EL ÁREA DE AMÉRICA DEL NORTE

A) Objetivos del Área de Libre Comercio de América del Norte.....	3
B) Situación Fiscal en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.....	5
C) Análisis general y descriptivo del IVA, GST y RST.....	6
D) Previa descripción teórica del IVA.....	7
E) Impuesto al Valor Agregado de México.....	13
F) Previa descripción teórica del Retail Sales Tax.....	19
G) Retail Sales Tax Estatal de los Estados Unidos.....	21
H) Local Sales Taxes de los Estados Unidos.....	26
I) Goods and Services Tax de Canadá.....	27
J) Retail Sales tax de Canadá.....	32

CAPÍTULO II

COMPARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS AL POR MENOR

A) Introducción.....	35
B) Ambito territorial de aplicación de los impuestos.....	35
C) Sujetos de los impuestos.....	36
D) Objeto.....	36
E) Base.....	37
F) Tasas.....	37
G) Número de tasas.....	39
H) Nivel de las tasas.....	40
I) Desigualdad en las tasas.....	42
J) Impuesto Multifásico (IVA), Impuesto Unifásico- (RST).....	44
K) Diferente método de administración y recaudación.....	46
L) Desigualdad en los costos administrativos.....	49
M) Evasión.....	51
N) Desigualdad en el tratamiento de los bienes de producción.....	53
Ñ) Desigualdad en el tratamiento de las importaciones y exportaciones.....	55
O) Diferencia en la aplicación del principio de origen y de destino.....	57
P) Visibilidad del impuesto.....	58
Q) Diferentes ingresos.....	60
R) El problema del cruce de fronteras por los consumidores.....	61
S) Problemas generales en el sector de los servicios.....	66
T) Problemática generada por los impuestos dobles.....	74

CAPÍTULO III

ANÁLISIS FISCAL DE LOS PRINCIPALES SECTORES PACTADOS EN EL TLC

A) Sector Automotriz.....	77
B) Sector Textil.....	79
C) Agricultura y productos alimenticios.....	81
D) Sector Servicios.....	85
E) Servicios Profesionales.....	87
F) Transporte Terrestre.....	90
G) Telecomunicaciones.....	93
H) Servicios financieros.....	96
a) México.....	96
1. Instituciones financieras.....	96
2. Bancos.....	96
3. Compañías de seguros.....	96
b) Canadá.....	97
1. Instituciones financieras.....	98
2. Bancos.....	98
3. Compañías de seguros.....	98
c) Estados Unidos.....	98

d) Resultados.....	99
--------------------	----

CAPÍTULO IV

SUMARIO DE LA PRIMERA PARTE.....	102
----------------------------------	-----

PARTE SEGUNDA

DISTORSIONES FISCALES Y LA ARMONIZACIÓN FISCAL

CAPÍTULO V

LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO COMO DISTORSIONES FISCALES EN UN PROCESO DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA

A) Elementos distorsionadores en La Zona de Libre Comercio.....	106
B) Distorsiones fiscales.....	107
C) Clases de distorsiones fiscales en América del Norte	111
a) Según su grado o intensidad	111
b) Según su clase u origen	112
c) Según la situación de referencia.....	112
d) Según la parte de la actividad financiera que la suscita	112

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

CAPÍTULO VI

SOLUCIONES POSIBLES A LAS DISTORSIONES FISCALES DEL ÁREA

A) Ajustes de tipo de cambio.....	114
B) Mecanismos de compensación.....	115
C) La unificación fiscal.....	116
D) Convenios de información tributaria y doble tributación.....	117
a) Objeto de los Acuerdos	117
b) Alcance de los Acuerdos.....	118
c) Convenios para evitar la doble tributación.....	119
d) Ventajas.....	119
e) Obstáculos prácticos	120
f) Conclusiones	120
E) La armonización fiscal.....	122

CAPÍTULO VII

LA ARMONIZACIÓN FISCAL

A) Concepto de la armonización fiscal.....124
 B) Objeto de la armonización fiscal.....127
 C) ¿En un área de libre comercio es necesaria una armonización fiscal?.....128

CAPÍTULO VIII

**FUNDAMENTOS PARA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL
 ÁREA DE AMÉRICA DEL NORTE**

A) Objetivos del TLC.....132
 B) Existencia de distorsiones fiscales.....133
 C) Niveles comerciales.....134
 D) Relaciones Económicas en América del Norte.....136
 E) Existencia de Convenios Tributarios.....140
 F) Celebración de un Tratado de Libre Comercio.....140
 G) Tratado de Libre Comercio con una integración económica mayor.....142
 H) La armonización fiscal en otras áreas de integración económica.....147
 a) La Experiencia Europea.....147
 b) La experiencia de América Latina en materia de integración económica y
 armonización fiscal.....153
 c) La experiencia de Asia en materia de integración económica y armonización
 fiscal.....157

CAPÍTULO IX

SUMARIO DE LA SEGUNDA PARTE.....161

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

PARTE TERCERA

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

CAPÍTULO X

PRIMERA ETAPA: ARMONIZACIÓN INTERNA EN CANADÁ

A) El proceso canadiense.....165
 B) Consideraciones generales.....167

C) ¿Principio de Origen o de Destino?	167
D) Coordinación de las tasas de los impuestos	170
E) ¿Coordinación de las bases del impuesto?	171
F) El RST y el comercio interprovincial de Canadá	172
G) El impuesto sobre las ventas de Quebec	175
H) Opciones para la administración de Impuestos sobre el Valor Añadido en un Estado Federal	177
a) Sistema de compensación	178
b) Sistema de no pago por los importadores	179
c) Régimen transitorio de la Unión Europea	181
d) Sumario	183
I) Conclusión	183

CAPÍTULO XI

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

A) Propuestas de un Impuesto sobre el Valor Añadido en Estados Unidos	186
B) "The Treasury Department Report" y "The Congressional Budget Office Study"	189
C) Eficiencia Económica	190
D) Distribución de la carga del IVA y su regresividad	191
E) Balance en el comercio	192
F) Impacto en los precios	194
G) Costos Administrativos	195
H) Efectos sobre los impuestos estatales y municipales	196
I) Potencial de ingresos	198
J) Características del IVA	198
a) Neutralidad	198
1. Neutralidad Exterior	199
2. Neutralidad Interior	199
3. Neutralidad Presupuestaria	199
b) Transparencia	200
c) Generalidad	200
d) Uniformidad	200
K) Conclusión	201

CAPÍTULO XII

SEGUNDA ETAPA: ARMONIZACIÓN DE LAS BASES

A) Concepto de la armonización de las bases	204
B) Objetivos para armonizar las bases	205
a) De carácter fiscal	205
b) De carácter económico	206
1. Objetivos del Tratado	206
2. Fundamentos de los objetivos económicos	206
C) Aspectos que debe comprender la armonización de las bases	207

a) Ambito de aplicación.....	207
b) Devengo y exigibilidad del impuesto	208
c) Exenciones	208
d) Regímenes especiales	210
D) Calendario.....	211

CAPÍTULO XIII

TERCERA ETAPA: LA ARMONIZACIÓN DE LAS TASAS

A) Problemas para armonizar las tasas.....	214
a) Problema del grado de integración económica.....	214
b) Problemas presupuestarios	215
c) Problemas económicos.....	216
d) Problema político.....	218
B) Objetivos de una armonización de las tasas en América del Norte.....	219
C) Número de tasas.....	220
a) Opción-Tipo Único.....	222
b) Pluralidad de tasas.....	224
D) Lista común de Bienes y Servicios sometidos a cada tasa.....	225
E) Nivel de las tasas.....	227

CAPÍTULO XIV

PRINCIPIO DE ORIGEN O DE DESTINO

A) Principio de Origen o de Destino	229
a) Principio de Origen.....	229
b) Principio de Destino.....	233
B) Principales obstáculos a la armonización fiscal en América del Norte.....	237
a) El problema de la soberanía fiscal.....	237
b) Los problemas presupuestarios de los Estados.....	238
c) Intereses nacionales y supranacionales.....	239
d) Desigualdad en la estructura fiscal.....	239
e) Problemas políticos.....	240
C) El futuro de la armonización fiscal en América del Norte.....	240

CAPÍTULO XV

SUMARIO DE LA TERCERA PARTE.....	242
----------------------------------	-----

PARTE CUARTA

CONCLUSIONES.....	244
BIBLIOGRAFÍA.....	248

