

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

FACULTAD DE DERECHO.

"LA CONVENIENCIA DE LA IMPLANTACION DE UN SISTEMA
DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO."

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

MARIO ENRIQUE MELGAR ADÁLID.

México, D.F.

1970.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MIS PADRES.

A MARIA DEL CARMEN.

INDICE

	Págs.
Prólogo.	
Capítulo I. Antecedentes Históricos del Impuesto a las Ventas.	1 a 20
Capítulo II. La Comunidad Económica Europea y la Armonización de Impuestos.	21 a 67
Capítulo III. Situación Actual de los Países de la Comunidad Económica Europea.	68 a 112
Capítulo IV. La Posición de Inglaterra.	113 a 134
Capítulo V. El Sistema Vigente de Impuesto a las Ventas.	135 a 160
Capítulo VI. La Conveniencia de un Sistema de Impuesto sobre el Valor Agregado.	161 a 195
Conclusiones.	
Bibliografía.	

PROLOGO.

La política fiscal es uno de los instrumentos de que se vale el Estado para impulsar el desarrollo económico de un país, utilizando la recaudación obtenida de los impuestos, en incentivos a la industria y en proporcionar tratos favorables a las exportaciones y vigilando el monto de la importación de bienes y servicios. Asimismo, la actividad tributaria permite una redistribución del ingreso nacional entre grandes grupos de la población que aun no se encuentran plenamente incorporados a la vida nacional, tanto en el terreno económico como en el social y cultural.

Pues bien, la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos, esta encuadrada en las disposiciones legales que protegen la libertad e igualdad de todos los habitantes del país. Sin embargo, en el campo económico se abre un terrible abismo que separa a los pobladores de la Nación, quedando unos cuantos frente a la gran mayoría de ciudadanos cuyas necesidades no estan resueltas.

El Estado tiene por tanto, una serie incalculable de afectaciones que atender las que requieren de un financiamiento que unicamente pueden proporcionar los miembros de la colectividad, al cumplir con la exigencia de la vida social que impone cargas a los poseedores distribuibles entre los economicamente débiles.

En memorable ocasión, oimos decir a uno de los mas ilustres maestros de esta Facultad de Derecho que posiblemente al-

gún día se elevaría a precepto constitucional la obligación del Estado de proporcionar no únicamente la educación gratuita, sino los alimentos necesarios a los educandos, para que satisfecha esta necesidad vital, puedan aprender los conocimientos básicos con los que se enfrentarán posteriormente a la realidad.

Creemos entonces, que la colectividad tiene un compromiso, elevado a obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos, mismo que tienen un destino común a todos los pobladores de México.

El presente trabajo pretende ser la tesis para obtener la licenciatura en Derecho, describe un sistema de imposición a las transacciones comerciales, conocido como el impuesto sobre el valor agregado. En el inicio de la exposición, encontrará el lector una descripción histórica del impuesto a las ventas, que hemos considerado útil mencionar, en virtud de que constituye los antecedentes de nuestros sistemas actuales de imposición.

Mas adelante, nos hemos permitido incluir los principales trabajos de investigación de la Comunidad Económica Europea, tendientes a examinar entre los diversos sistemas impositivos, cual representaba el grado mas alto de eficiencia para que

por este medio se lograra una armonización de impuestos indirectos.

Posteriormente, presentamos objetivamente la situación de los países miembros del Mercado Común Europeo, en lo tocante a sus sistemas de imposición a las ventas. En aquellos países que como Italia y Luxemburgo, no cuentan todavía con un sistema vigente, utilizamos sus proyectos legislativos sobre la materia, mismos que posteriormente serán modificados por los Gobiernos en cuestión.

Debemos ser sinceros al reconocer que la idea de presentar someramente la situación de Inglaterra frente al problema de la afirmación de su sistema impositivo o la substitución del mismo, no es original nuestra, sino que fue el Licenciado Alfredo Gutiérrez Kirchner, experto de esta materia, que por medio de su cátedra en el curso de preparación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recomendó la utilidad de tomar en cuenta, una de las posiciones mas bien fundadas y documentadas en contra del sistema de impuesto sobre el valor agregado.

En el penúltimo capítulo del presente trabajo hemos soslayado algunos aspectos de nuestra actual legislación a las transacciones comerciales, para que mas adelante pretendamos señalar las ventajas

que podía representar un sistema sustituto de nuestra Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, basado en el modelo que adoptó el Consejo de la C. E. E. y que actualmente han estado revisando un número considerable de países tanto en Europa Septentrional, como en algunos países de América, incluyendo a los Estados Unidos.

Por medio de este párrafo queremos mencionar el más sincero reconocimiento para el Doctor Mario de la Cueva, de quien tuvimos la fortuna de ser alumnos en las cátedras de Teoría General del Estado y de Derecho Constitucional y que además nos dispensa con su amistad e invaluables orientaciones.

Agradecemos profundamente al Doctor Juan Manuel Terán Mata la gentileza de leer nuestro manuscrito antes de imprimirse y que ha sido nuestro maestro de la Filosofía Jurídica, y para quienes guardamos una consideración especial de tipo afectivo.

Asimismo nuestra gratitud para el licenciado Alfredo Gutiérrez Kitchner el habernos proporcionado todo el material bibliográfico que hizo posible la realización de este trabajo y que junto con el Licenciado Miguel Vera González, siempre estimularon y animaron esta modesta investigación.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS

1.- Roma.

2.- Edad Media.

3.- España.

4.- México.

a) Epoca Colonial.

b) México Independiente.

c) La Constitución de 1857.

d) La Constitución de 1917.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS

Un breve recorrido histórico sobre los sistemas de imposición a las ventas, nos permitirá comprender más claramente la tributación actual a la actividad industrial y comercial, la que ha alcanzado un grado de especialización tan detallada, en virtud de las diversas manifestaciones del espíritu humano sobre el mundo material que nos rodea.

El cambio como concepto económico, surge de la expresión social del ser humano. En aquel momento en que los hombres primitivos encontraron los medios para obtener los bienes con que satisfacer sus necesidades básicas a través de la auto producción y el autoconsumo, surgió la necesidad del intercambio, de la permuta de aquellos satisfactores que al exceder la capacidad de consumo y siendo susceptibles de aprovechamiento por otras personas, se intercambiaron para que apareciera el concepto de transacción comercial.

Mas tarde, con el desarrollo de la humanidad surge la figura de aquella tercera persona que no es productor ni consumidor, pero que se interpone entre ambos como intermediario y provee a uno el producto necesario para satisfacer una necesidad a cambio de otro bien susceptible de aprovechamiento por el primer productor, esa persona que a la vez obtiene un provecho por su intermediación, es conocida hasta nuestros días como el

comerciante y la importancia de su función constituye toda una institución alrededor de la cual se han creado diversas técnicas para comprenderla y explicarla.

1.- ROMA.

En la Roma Imperial con Augusto se instituyó un gravamen a los productos vendidos en la plaza pública conocido como la "Centesima rerum venalium", que se aplicaba a una tasa de 1% sobre el valor de dichas mercaderías. Este impuesto tenía la modalidad de aplicar una tasa especial a la venta de esclavos que por ser considerados como objetos de lujo, se gravaba al 4%, conocida como "quinta et vicessima venalium mancipiorum".

Dicho gravamen causó enorme descontento entre los romanos y surgió una considerable agitación que hizo crisis años más tarde durante el reinado de Tiburcio- el que redujo la tasa a la mitad- y que determinó su abolición durante Calpurnia en el año 38 D.F. (1)

2.- EDAD MEDIA

Durante el reinado de Felipe el Bueno, en la antigua monarquía francesa en el año de 1291, se impuso a los compradores y vendedores de mercancías un gravamen denominado

(1) Di Renzo. El sistema Tributario Romano. Nápoles, 1950, pág. 170.

"denier par livre" sobre el precio acordado, en aquellas operaciones que excedieran el monto de una libra. Con los cambios políticos de la época, fue modificándose el objeto del gravamen y la tasa de aplicación para que después de ser derogado y reimplantado varias veces, adquirió permanencia con el Rey Carlos VII en 1435, aplicándose únicamente sobre la venta de productos en la etapa de los mayoristas.

3.- ESPAÑA.

Las alcabalas fueron inicialmente un gravamen local a la venta o permuta de mercaderías dentro de los feudos y más tarde en 1342, se convirtieron en renta de los reinos de Castilla y León. Tienen gran importancia para la historia tributaria en México ya que se implantaron desde 1575, y permanecieron hasta finales del siglo XIX.

El objeto del impuesto eran las mercancías vendidas o permutadas, y se causaba en cada una de las etapas de circulación, por lo que algunos autores las consideran como antecedente de los impuestos múltiples o en forma de "cascada". (2)

De esta manera todas las cosas sujetas a comercio lo estaban del impuesto, a una tasa que empezó siendo de 2%, y que durante los Reyes Católicos aumentó a 10%; se permitían ciertas exenciones en forma objetiva a los artículos de consumo necesario y a las ventas forzosas, además de otras exenciones subjetivas en beneficio de determinadas personas, tratamien

(2) Facio P. Juan Carlos. El Impuesto a las Ventas. Montevideo, Uruguay 1955.

to que fue generalizándose con el correr del tiempo.

En la etapa inicial constituía un ingreso extraordinario de la Corona, ya que el rey autorizaba su cobro únicamente por tiempo determinado, sin embargo en 1883 las Cortes de Madrid autorizaron la recaudación de la alcabala con carácter permanente. (3)

4.- MEXICO.

a) EPOCA COLONIAL.

Con la conquista fue naciendo una idea que siglos más tarde habría de objetivarse en los elementos que constituyen la nacionalidad mexicana. La fusión de nuestras culturas primitivas con la expresión de lo español, constituye nuestra concepción actual del mundo y la posición de México ante el concierto mundial de naciones. De esta forma las instituciones operantes en España durante la época colonial, mismas que fueron trasladadas a la Colonia, ejercieron una influencia determinante sobre nuestra forma de organización tanto en el campo político como en la estructura económica y social.

Así, aparece en el siglo mismo de la conquista, la imposición de la alcabala en virtud de la aplicación de un

(3) Guzman Lozano Breve Historia de las Alcabalas en México. Jus. Revista de Derecho y Ciencias Sociales. Tomo X, No.54. pág. 52.

principio jurídico que debería buscar la unicidad de las normas aplicables tanto en la Metrópoli como en la Colonia. "Conforme a las reglas elementales del derecho, los reinos y provincias unidos o incorporados a otros, deben regirse y gobernarse con unos mismos principios y establecimientos". (4)

La implantación de este impuesto fue decidido por una Junta de Ministros en 1568, que tuvo validez formal en la Real Cédula de lo. de noviembre de 1571. La ejecución de esta Cédula recayó en el Virrey de la Nueva España, que tres años más tarde promulgó el impuesto. Como en el impuesto español, el hecho imponible estaba constituido por la compraventa o permuta, aunque las tasas eran menores y la amplitud de las exenciones mayor.

El sujeto pasivo estaba representado por el vendedor, el que casi siempre lo trasladaba al comprador, la base imponible era el importe recibido por la operación, sin que pudiera disminuirse por deducción de impuestos anteriormente pagados o por otros gastos. El impuesto debía pagarse en el lugar y momento en que perfeccionaba el contrato, sin importar si la entrega se hubiera efectuado o si se hubiera pagado el

(4) Citado por Guzmán Lozano. Obra Cit. pág. 26.

precio de la mercancía. La recaudación la efectuaban el Estado y los particulares, ya que se permitió la figura del arrendamiento, por la cual el Estado otorgaba la facultad de recaudar el gravamen a personas distintas de los funcionarios gubernamentales. Este sistema llegó a representar una enorme pérdida pecuniaria para la Administración, ya que ésta solo percibía la tercera o cuarta parte de lo recaudado, además de que al permitir el arrendamiento la posibilidad de exigir el pago desde la introducción de las mercaderías en la ciudad, el gravamen dejó de ser aplicable a las ventas y se convirtió en un impuesto a la circulación de mercancías. (5)

En el supuesto de que el Estado se encargara de recaudar el impuesto, el pago era imprescriptible; por el contrario, si el arrendatario gozaba de esta concesión, la prescripción operaba en un año. La defraudación al gravamen era sancionada con multas de hasta cuatro veces la cantidad adeudada y en caso de muerte del sujeto pasivo, se transmitía la sanción al heredero del mismo.

La tasa fue inicialmente de 2%, aunque tuvo dos modificaciones convirtiéndose en un impuesto de 6%, sobre las ventas y más tarde alcanzó hasta el 8%; aunque como en España, estaban exentos ciertos artículos de consumo popular, tales como el maíz y la harina entre otros.

(5) Guzmán Lozano. Obra Cit. pág. 44.

Es claro que no era este el único impuesto a los pobladores de la Nueva España, sino que por el contrario el número de las exacciones era muy elevado sin que existiera la menor programación de la actividad tributaria. La mayoría de los impuestos eran destinados a proveer las arcas de la Metrópoli; de ahí que fueran totalmente antieconómicos, sin brindar ninguna protección a la incipiente industria de la Nueva España. Estaba prohibida la actividad agrícola para el cultivo de la morera, de la vid y de los olivos, para evitar que los productos que de aquí se obtuvieran compitieran con la seda, vinos y aceites de la Península. Además, la Casa de Contratación de Sevilla estableció una seria limitación al comercio de la Nueva España, al no permitir la actividad mercantil con naciones extranjeras, lo que representaba un serio obstáculo a la economía. "No obstante estas restricciones, las riquezas obtenidas, particularmente del subsuelo, fueron suficientes para sufragar los gastos de administración de la Colonia, financiar empresas de conquista, enviar pesados tributos a España y coadyuvar a las erogaciones de los gobiernos de otras partes del Imperio". (6)

Uno de los motivos que propiciaron la lucha insurgente a principios del siglo XIX, fue el sistema impositivo descrito anteriormente. Era necesario un cambio que propiciara el desarrollo autónomo de la economía nacional y la destrucción

(6) México 50 años de Revolución. La Economía. Margain Hugo. El sistema Tributario. pág. 541. México 1960.

de todas aquellas formas tanto legales como administrativas que representaban un trato definitivamente inhumano y desigual en los terrenos económico y social.

Sin embargo, nuestra joven Nación aun no se encontraba preparada para esta empresa. La difícil lucha de independencia y los desastrosos resultados de la conflagración bélica fueron determinantes para impedir que los primeros gobiernos del México Independiente lograran dar al pueblo formas de vida congruentes con los ideales de libertad e igualdad. La situación pecuniaria del Estado Mexicano era representante de un déficit y desorientación de la Hacienda Pública, aunado a la imposibilidad de reimplantar los tributos coloniales que como ya señalamos fueron causa determinante del levantamiento.

El primer impuesto de alcabala que se implantó en México Independiente fue el instituido por la Regencia en decreto de 20 de febrero de 1822 en que los vinos extranjeros estaban sujetos a una tasa de 20% en las aduanas interiores. (7)

A pesar de lo inconveniente de la decisión, años más tarde se reimplantaron los impuestos coloniales, que de ninguna forma solucionaron el problema financiero, sino que por el contrario, jamás brindaron una recaudación suficiente. Todas estas consideraciones englobadas con la ausencia del ca-

(7) Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. pág. 213-214.

pital español que huyó a la Metrópoli, y las constantes guerras intestinas, impidieron que el Estado pudiera sufragar las erogaciones propias de su actividad, por lo que se solicitaron numerosos préstamos que debilitaron aún más la economía pública". el contrato con la casa Golschmidt por 16 millones al 55% de pago y 5% de interés anual sobre la cantidad global no recibida y el de la casa Barclay, al 86% de pago y 6% de interés anual, deudas que fueron invocadas en reclamaciones injustas, apoyadas únicamente en las armas".(8)

c).- LA CONSTITUCION DE 1857.

En su artículo 124, establecía que para el 10. de junio de 1857 quedaron abolidas las alcabalas y las aduanas interiores en toda la República. No existía por tanto ninguna base legal para su subsistencia así como ningún argumento económico que apoyara su vigencia, ya que eran unas de las causas del estancamiento de la industria y del comercio. Sin embargo, el artículo mencionado fue modificado en varias ocasiones. El 24 de enero de 1861, la reforma aludía a la abolición de las alcabalas a partir del 10. de enero de 1862. Por reforma de 14 de abril de 1862, se restablecen las mismas para que veinte años más tarde, en 1882, se disponga su abolición a partir del 10. de diciembre de 1884"en el Distrito y Territorio de la Federación y en los Estados que no las hayan suprimido".

(8) Margain B. Hugo. Estudio Cit. Pág. 542.

La penúltima reforma a este artículo ocurrió el 22 de noviembre de 1886, en que se cambió la redacción del artículo para quedar como sigue: "Art. 124.- Los Estados no podrán imponer ningún derecho por el simple tránsito de mercancías en la circulación interior. Sólo el Gobierno de la Unión podrá decretar derechos de tránsito, pero únicamente respecto de efectos extranjeros que atraviesen el país por líneas internacionales e interoceánicas, sin estar en el territorio nacional más tiempo que el necesario para la travesía y salida al extranjero.

No prohibirán directa ni indirectamente la entrada a su territorio ni la salida de él, de ninguna mercancía, a no ser por motivo de policía; ni gravarán los artículos de producción nacional por su salida para el extranjero o para otro Estado.

Las exenciones de derechos que concedan serán generales, no pudiendo decretarlas en favor de los productos de determinada procedencia.

La cuota del impuesto para determinada mercancía, será una misma, sea cual fuere su procedencia, sin que pueda asignársele mayor gravamen que el que reportan los frutos similares de la entidad política en que se decreta el impuesto.

La mercancía nacional no podrá ser sometida a determinada ruta ni a inspección o registro en los caminos, ni

exigirse documento fiscal alguno para su circulación interior.

No gravarán la mercancía extranjera con mayor cuota que aquella cuyo cobro les haya sido consentido por la ley federal".

Para fines de siglo en el año de 1896, se reforma por última vez el artículo 124, afirmando la facultad privativa de la Federación de gravar las mercancías que se exporten o importen o que estén en tránsito en el territorio nacional, con la limitación de que la Federación está impedida de establecer, en el Distrito y Territorios Federales, impuestos y dictar leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 111. "Los Estados no pueden ... VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúa por aduanas locales, requieran inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía. VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos, por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto a la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia."

A pesar de las disposiciones constitucionales per-

sistía el sistema alcabatorio con las graves consecuencias añadidas, ya que además de violarse la carta fundamental, los efectos económicos dejaron sentirse en el elevado precio de las mercancías nacionales, las que de ninguna manera podían competir frente a los productos extranjeros, más baratos y de superior calidad. Las tasas impositivas eran fijadas con el único criterio de aumentar la recaudación y sin base a un programa de protección a la industria y comercio, además de que eran exorbitantes.

En el Estado de Michoacán, se gravaba la introducción de artículos extranjeros al 9% ad valorem y 10% a los productos nacionales, adicionando un 5% en el momento de la venta; en Aguascalientes se gravaba con 12 1/2% la introducción de mercancías del país; en Querétaro 12% a los artículos nacionales, mientras que los extranjeros sólo pagaban un 3%; en estos y en otros Estados la imposición a las mercancías era ciega propiciando numerosas distorsiones. Solo algunas Entidades Federativas como Coahuila, Chiapas, Tamaulipas y Campeche habían logrado suprimir las alcabales.

Algunos Estados mantuvieron las aduanas internas, propiciando que los artículos extranjeros soportaran una carga fiscal menor que los producidos en territorio nacional. Así era el caso del quintal de cacao producido en Tabasco, pero

vendido en Sinaloa, que causaba un impuesto de \$ 29.82 frente a la misma medida de cacao extranjero que solo pagaba \$ 11.04.

IMPUESTOS QUE SOPORTABA UN QUINTAL DE CACAO,

Derechos de alcabala	10%	\$ 15.00
Contribución Federal.	25%	3.75
Adicionales.	6%	9.00
Municipal.		1.66
Contribución Federal		<u>2.07</u>
Total: ...		\$ 29.82

Esta situación no era producto únicamente de la imprevisión de la Administración, sino que en algunos casos reflejaba la inmadurez ciudadana de los encargados de esta función. Hubo casos en que por antagonismo político un gobierno local recargó los impuestos de los productos del Estado vecino, con la consecuente represalia para las mercaderías que en ocasiones posteriores fueran vendidas en esta Entidad. Sucedió también que los gobiernos municipales, decretaran sobre impuestos a las alcabalas, para destinarlos a la construcción de determinadas obras, que la mayor de las veces no se cumplían.

Los contribuyentes se encontraban ante la seria incertidumbre de no conocer antes de efectuar sus operaciones,

el monto de impuesto que causaba su actividad. Necesariamente tuvo que surgir la opinión pública en contra de tal estado de cosas. "Se desató una campaña contra las alcabalas en la prensa y en la tribuna. Apenas iniciados los trabajos del primer congreso republicano, el 14 de diciembre de 1867, los diputados Mata, Siliceo, Revilla, Frias y Soto, Zamacona, Cortina Núñez, Hernández, Carrasco Gaona, Candiani, Garrido Islas, Vaca Prieto y Benítez, propusieron que, para hacer cumplir el artículo 124 de la Constitución, debían quedar abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República el día último de marzo de 1868, y que, en lo sucesivo, ni los Estados ni las municipalidades podrían establecer impuesto indirecto alguno sobre el tráfico de los frutos, ya fuera con el nombre de introducción, portazgo, extracción, tránsito, consumo u otra denominación".(9)

Este proyecto fue desechado por los diputados de la comisión de Hacienda que señalaron la imposibilidad de substituir estas exacciones.

El gobierno federal se vió imposibilitado de cumplir con la disposición constitucional consignada en el citado artículo 124, ya que el mayor porcentaje de sus rentas estaba en

Cosío Villegas Daniel. Historia Moderna de México. La República Restaurada. Vida Económica. 1965. pág. 298.

la recaudación de las alcabalas.

En aquel tiempo, era aun más notoria que en nuestros días la desigualdad de la posición del Distrito Federal frente a los Estados, lo que contribuía a que la Federación no intentara abolir las alcabalas en las Entidades Federativas, ya que una acción de este tipo, tendría como contrapartida la exigencia de los gobiernos estatales de que se suprimieran, en el asiento de los poderes de la Unión, en donde se concentraban la mayor parte de los productos provenientes del interior del País. Esta idea fue expresada por el Gobernador del Estado de México don Mariano Riva Palacio, en el sentido de que en ningún Estado debería procurarla ya que: "... una reforma de esta naturaleza debe plantearse en toda la República, y una aplicación parcial no puede producir mas que un desconcierto altamente perjudicial para los mismos que la procuran. Esto es lo que ha hecho sin duda que en el Estado de México se mantengan las alcabalas, esperando cuerdamente que el movimiento reformador parta del Centro." (10)

A pesar de la corriente en contra, las alcabalas convertidas en impuesto a la circulación se siguieron aplicando, entorpeciendo las condiciones de producción y promoviendo la hostilidad económica entre las Entidades Federativas.

(10) Citado de Cosío Villegas Daniel. Obra cit. pág. 299.

d) CONSTITUCION DE 1917.

El Congreso Constituyente de 1917, repitió su prohibición en el artículo 117, al establecer que los Estados no pueden en ningún caso ".....IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; VII.-Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia....."

Además de las facultades del Congreso de la Unión consignadas en el artículo 73, se señala entre otras la de impedir que en el comercio de Estado o Estados se establezcan restricciones, asimismo, en el artículo 131, se consigna como facultad privativa de la Federación establecer el impuesto que deberán soportar las mercancías que se exporten o importen, o

que esten en tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar o prohibir por motivos de seguridad o de policía la circulación de artículos, sin importar su procedencia. Se establece también la prohibición para la Federación de imponer en el Distrito y Territorios Federales leyes e impuestos que esten en relación con los que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117 constitucional, anteriormente citado.

Ha quedado señalada la prohibición a los Estados de establecer los impuestos alcabalatorios, sin embargo surge otra cuestión que ha sido producto de discusión doctrinaria entre los tratadistas del derecho fiscal, y que versa sobre si la Federación tiene o no, la facultad de imponer gravámenes alcabalatorios.

De acuerdo a nuestra Constitución, la Federación unicamente tiene facultades que esten expresamente consignadas en la misma, y los Estados tienen todas las facultades que no estan expresamente concedidas a la Federación. Sin embargo, el Congreso Federal puede establecer los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto y en la Constitución se establece cuales impuestos puede decretar, pero sin prohibir ninguna clase, siempre que no se viole la propia Constitución.

De donde se concluye "en consecuencia, la Federación, sí tiene facultades para establecer impuestos que graven la

circulación interior de las mercancías y aun de establecer aduanas interiores." (11)

Felipe Tena Ramírez ha expresado basado en la facultad otorgada al Congreso de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, que la Federación puede por tanto, emplear los métodos vedados a los Estados y los métodos vedados a ella misma cuando actúa como gobierno local para el Distrito y Territorios Federales, e imponer gravámenes alcabalaratorios.

Sin embargo, (12) la omisión de prohibir las alcabalas en toda la República en la reforma de 1896- que es el antecedente de los artículos 117 y 131- fue la causa de esta confusión. El dictamen de la Comisión de 1896, señala la necesidad de evitar que alguna vez puedan restablecerse las aduanas interiores en la República, nada más que estas consideraciones al volverse texto vigente no se introdujeron expresamente, como se había hecho en la Constitución de 57, y en las reformas posteriores, excepción hecha de la de 14 de abril de 1862, en que se restablecieron las alcabalas.

El maestro Tena Ramírez, se inclina por la decisión de fondo en esta incongruencia mencionada y afirma que en caso

(11) Flores Zavala Ernesto Obra cit. pág. 227. México 1967.

(12) Tena Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano Pág.83

de una revisión de la Constitución, este es uno de los puntos que merece solución. En igual sentido afirma Sergio Francisco de la Garza, (13) al no concordar con la afirmación de que la Federación si puede establecer impuestos de alcabala, ya que esta interpretación de la Constitución es absolutamente literal y no se toma en cuenta el espíritu del legislador.

A pesar de que la prohibición de las alcabalas tiene por objeto permitir la libre circulación, de las mercancías entre los Estados, lo que representa un objetivo necesario, la abolición de estas para la Federación no es tan urgente, sin embargo consideramos, que la libertad al comercio propicia el crecimiento económico de un país y que la supresión definitiva de estos impuestos constituye un incentivo decisivo para el desarrollo del comercio nacional; sin dejar de reconocer que existen casos en que la Federación deberá evitar el tránsito de mercancías de un Estado a otro o exigir que se acompañe a la mercancía, la documentación de impuestos respectiva, por motivos de seguridad de todo el territorio nacional.

(13) De la Garza Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 331. México 1968.

CAPITULO II

LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA Y LA ARMONIZACION DE IMPUESTOS

1.- EL TRATADO DE ROMA.

- a.-) Antecedentes.
- b.-) Informe de los Subgrupos A, B y C.

2.- EL SUBGRUPO C.

- a.-) Mandato.
- b.-) El Impuesto a la Producción con pagos Fraccionados.
- c.-) Conclusiones.

3.- EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO EN LA C. E. E.

- a.-) Deducción de Impuestos.
- b.-) Autoconsumo.
- c.-) Base de Imposición.
- d.-) Sistema de Control.
- e.-) Tasas y Exenciones.
- f.-) Comercio Internacional.
- g.-) Conclusiones.

4.- DIRECTRICES DEL CONSEJO DE LA C. E. E.

- a.-) Primera Directriz.
- b.-) Segunda Directriz.
- c.-) Entrega de Bienes.
- d.-) Prestación de Servicios.
- e.-) Importación de Bienes.
- f.-) Base gravable y Tasas Impositivas.
- g.-) Deducibilidad del I.V.A.

CAPITULO II.

LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA Y LA ARMONIZACION DE IMPUESTOS

1.- EL TRATADO DE ROMA.

a) Antecedentes.

La Comunidad Europea del Carbon y del Acero fue formada por el tratado de abril de 1951, sus miembros son los mismos que los que actualmente integran la C. E. E. y constituye uno de los pilares de la misma.

La unificación de imposición a las ventas encuentra su antecedente en la experiencia de la C. E. C. A., cuando esta Organización introdujo un impuesto sobre determinada especie de la producción a una tasa de 3%, se recaudaba en los seis países miembros de la Comunidad, "... y aunque tiene carácter especial sobre cierta rama de la producción, puede servir de base para el estudio de un sistema fiscal europeo." (1)

En septiembre de 1953, se celebró el séptimo Congreso de Derecho Financiero y Fiscal organizado por la International Fiscal Association (I.F.A.), donde se estudiaron las posibles reformas a la imposición a las ventas con el fin de lograr la unificación. A pesar de que la unificación de los sistemas fiscales por ese tiempo se consideraba imposible, fueron señalados los lineamientos para que cada país orientara sus

J.C. Merigot Fiscalité française et fiscalité européenne au cours du quatrième trimestre 1952.

legislaciones en el sentido de que en el ámbito interno las mercancías sean gravadas por la misma carga independientemente del número de etapas por las que pasen en los ciclos de producción y distribución; en el aspecto internacional cada régimen deberá señalar exenciones a las importaciones y gravámenes compensatorios a la importación, para que de este modo los productos del exterior reciban la misma carga que los producidos en el territorio nacional. (2)

"Es de esperarse que tales orientaciones que se imponen por su valor técnico, sean recogidas por todas las legislaciones contemporáneas en que existe imposición a las ventas; indudablemente su instauración, importancia apreciables ventajas tanto desde el punto de vista económico como desde el punto de vista financiero". (3)

Los propósitos fundamentales de cualquier Mercado Común son igualar el plano de intercambio internacional a un mercado nacional, lo que resulta sumamente complicado por ciertos aspectos cualitativos de los Estados miembros. Sin embargo, estas dificultades aparecen cuando los objetivos propuestos son a corto plazo y pueden desaparecer por la acción tendiente a una armonización que en primer término afectará los sistemas impositivos; La imposición tributaria debe adecuar las condi

(2) Conferencia de la I. F. A. citada por Facio Pág. 57.

(3) Facio obra citada.

ciones de intercambio comercial a través de legislaciones para ellas en lo referente a tasas y exenciones; en el momento de lograrse estos propósitos estaremos en presencia de una unificación lograda a través de la armonización. (4)

El tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, establece la Comunidad Económica Europea con instituciones similares a la CECA y con el objetivo de crear una organización supranacional para regular tarifas y cuotas y desarrollar el comercio entre los miembros. "Su progreso y perfeccionamiento dependerán mucho de que las instituciones del Mercomún procedan a responder con flexibilidad a las necesidades que esa vida económica común plantea. Es preciso también que los países realicen una coordinación de políticas fiscales y monetarias que las pongan al abrigo de cambios bruscos y desajustes" (5)

En lo referente a los ajustes fiscales contiene este Tratado una serie de artículos que demuestran la intención mencionada:

(4) Lic. Alfredo Gutiérrez Kirchner Apuntes de la cátedra El Impuesto sobre Valor Agregado Curso de Preparación de Abogados. Srfa. de Hacienda y C. P. 9 de julio de 1969.

(5) Sepúlveda César.- Derecho Internacional Público México 1960. Pág. 264.

"Art. 95.- Ningún Estado miembro gravará, directa o indirectamente, los productos de los otros Estados miembros con impuestos internos, cualquiera que sea su naturaleza, que sesen más elevados que aquellos que gravan, directa o indirectamente, los productos nacionales similares.

Ningún Estado miembro gravará los productos de los otros Estados miembros con impuestos internos con la finalidad de proteger indirectamente otros productos.

Los Estados miembros eliminarán o corregirán, lo más tarde al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones existentes al entrar en vigor el presente Tratado y que sean contrarias a las reglas arriba mencionadas.

Art. 96.- Los productos exportados al territorio de alguno de los Estados miembros no pueden obtener ninguna desgravación por los impuestos internos más elevados que los impuestos que los hayan gravado directa o indirectamente.

Art. 97.- Los Estados miembros que exijan el impuesto sobre la cifra de negocios por el sistema de impuesto acumulativo en cascada pueden, para establecer el impuesto interno que grava los productos importados o para aplicar las desgravaciones a los productos exportados, fijar tipos medios por productos o grupos de productos, que no podrán, sin embargo, ir contra los principios contenidos en los artículos 95 y 96:

En el supuesto en que los tipos medio fijados por un Estado miembro no sean conformes con los principios anteriormente citados, la Comisión propondrá a este Estado las directivas o decisiones adecuadas.

Art. 98.- Por lo que respecta a los impuestos que no sean el impuesto sobre la cifra de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, no pueden ser objeto de exención o desgravación respecto de las exportaciones que se hagan a los demás Estados miembros y tampoco establecerse impuestos de compensación para las importaciones procedentes de los otros Estados miembros, salvo que tales medidas hayan sido previamente aprobadas por tiempo limitado, por mayoría calificada del Consejo y a propuesta de la Comisión.

Art. 99.- La Comisión estudiará la forma en que las legislaciones de los distintos Estados miembros, relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios, medidas de compensación aplicables a los intercambios entre los Estados miembros, pueden armonizarse con interés del Mercado Común.

La Comisión someterá propuestas al Consejo, que decidirá por unanimidad sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 11 y 101."

- (6) Stefani.-La armonización de impuestos indirectos y la política económica y social de la C.E.E. y de los países miembros.- Bruselas 1967. Citado por José Luis de Juan y Peñalosa en su estudio "La Neutralidad Exterior y el I.V.A."

Stefani (6) agrupa las finalidades de los preceptos del Tratado de Roma en la siguiente forma:

1.- Se trata de objetivos estrechamente ligados a la abolición de fronteras aduanales, habida cuenta de que los derechos de aduanas se eliminarán progresivamente, al propio tiempo se establecerá un arancel común frente a terceros países.

2.- Se trata de salvaguardar la igualdad en las condiciones de competencia, para lo cual se neutralizan los efectos del impuesto sobre la cifra de negocios y los impuestos específicos sobre el consumo, para que los productos nacionales no esten en mejores condiciones que los de otros países miembros.

3.- Se trata de armonizar las legislaciones fiscales con el fin de eliminar las distorsiones que pueden producir los impuestos sobre la cifra de negocios y los específicos sobre determinados consumos".

Para este autor las medidas del Tratado de Roma son solo parciales y de tipo "negativo" sin pretender que la mencionada armonización sea el instrumento de una política de contenido económico y social. "Parece ilusorio pretender establecer condiciones de igualdad competitiva refiriéndose solamente a los impuestos que gravan directamente los productos exportados."

Sin embargo y siguiendo a De Juan y Peñaloza, estas críticas han sido superadas por las directrices formuladas por el Consejo de la Comunidad Económica Europea y desechados por la implantación, de los sistemas de I. V. A. en los Estados miembros, como veremos más adelante.

b.- INFORME DE LOS SUBGRUPOS A, B y C.

La Dirección de "Problemas Fiscales" de la Comunidad Económica Europea ordenó el estudio de los sistemas de impuesto a las ventas que permitiera una armonización en los países miembros.

Con este motivo la reunión plenaria en Asamblea de 23 de febrero de 1960, dispuso la creación de tres subgrupos encargados de examinar las medidas necesarias para evitar las dificultades que presentan las diversas legislaciones de los 6 países miembros sobre el impuesto a las transacciones comerciales. Las diversas comisiones que se confirieron a los tres subgrupos fueron las siguientes: El subgrupo "A" se encargó de analizar las consecuencias de una supresión de las fronteras fiscales. El subgrupo "B" tuvo como mandato el exámen de un impuesto único causado en la etapa anterior al comercio al menudeo combinado con una eventual imposición a los detallistas. El subgrupo "C" estudió la conveniencia de un impuesto a la producción, y además el impuesto sobre valor agregado, por lo que para propósitos del presente trabajo una des

cripción del informe nos permite conocer las conclusiones a las que llegó el Consejo de la Comunidad Económica Europea.

2.- EL SUBGRUPO "C".

a).- Mandato.

Este grupo de trabajo estuvo como mandato el examen de un sistema de impuesto a la producción con dos modalidades, el gravamen causado en la última etapa de la producción y un impuesto sobre la base de pagos fraccionados, además del estudio sobre la conveniencia de un sistema de impuesto sobre el valor agregado.

Impuesto a la última etapa de la producción.

En este sistema impositivo, el sujeto pasivo del impuesto es únicamente el último productor que generalmente se localiza en aquella persona que entrega los productos a los comerciantes o directamente a los últimos consumidores.

El subgrupo encontró diversas dificultades de orden práctico que pueden presentarse a la Administración Fiscal. En efecto, para la efectividad de este impuesto es necesario un registro obligatorio de aquellas personas que tienen la calidad de productor. Y además un registro voluntario para aquellos comerciantes que usualmente revenden las mercancías a los productores. Se consideró que por razones de tipo práctico es más conveniente el establecimiento de un sistema

de notas de pedido, acompañadas de copia certificada del acta de registro en lugar del establecimiento y consulta de un registro público que es factible de sustituirse entre todos los países miembros. En caso contrario, los comerciantes recibirán los artículos gravados y en el momento de revenderlos a los fabricantes registrados cuando éstos incorporaran dichas mercancías a los nuevos productos se presentaría la acumulación de impuestos. Las compras y ventas de las materias primas de los productos semielaborados efectuadas entre los fabricantes deben estar sujetas al régimen de suspensión de impuesto.

Sobre este particular el informe del subgrupo "C"

"Dado que las entregas entre personas registradas se efectúan en suspensión de impuesto, será considerada deudora del impuesto (último productor) la persona registrada que vende a una persona no registrada". (7) A estos causantes mixtos se les puede dar el tratamiento como si realizaran una doble actividad, si es que pueden por métodos contables determinar cuando operan como productores y cuando como negociantes.

En este impuesto se señala como objeto del mismo las

(7) Informe General de los Subgrupos A, B y C.

entregas de bienes muebles corpóreos.

La suspensión del impuesto se otorga a la compra-venta de materias primas que son aquellos elementos que se incorporan físicamente al producto y además a las llamadas materias auxiliares que normalmente se destruyen en el proceso productivo; el caso de cierta clase de energía térmica, eléctrica o el empleo de algunas composiciones químicas como el ácido sulfúrico o el carburo de calcio.

El subgrupo ha estimado que a pesar de que se presente un cierto efecto acumulativo los bienes de inversión deben estar gravados, así como los gastos generales del negocio y la prestación de servicios, excepción hecha de aquellos trabajos que se consideren como entrega de materias primas.

Se partió de la base de establecer una tasa común aplicable a los seis países miembros del Mercado Común Europeo y para ello tomó como base de imposición el precio de las mercancías en el momento de salir del ciclo de producción. Sin embargo, dicho precio no puede ser uniforme, ya que en ocasiones las entregas se efectúan por el último productor directamente a un detallista y en algunos casos al consumidor final, casos en los que el precio es mayor que

las entregas efectuadas a los mayoristas. En este caso el subgrupo estimó que era necesario corregir la base de imposición a través de un ajuste de los precios de venta, o fijar para dichas operaciones tasas de impuesto disminuídas aplicables a estos precios.

Las delegaciones estimaron que la primera solución era la más adecuada, es preferible por razones psicológicas y prácticas ajustar los precios unicamente en los casos de venta del último productor a personas privadas.

Como se señaló el propósito del subgrupo era encontrar, en la medida de lo posible, un impuesto único a la producción con una tasa moderada y en caso necesario completado por un impuesto autónomo a la comercialización.

Se presentaron dos posibilidades al subgrupo en lo referente a las tasas de imposición. Por una parte la hipótesis de introducir en los países miembros un impuesto a la última etapa de la producción con tasas y exenciones autónomas. El subgrupo b tuvo a su encargo el exámen de un impuesto único causado en la etapa de los mayoristas, cuya base de imposición es mayor que la del impuesto al último productor ya que su campo de aplicación es más amplio, y determinó a pesar de lo expuesto, que el sistema de tasas autónomas no soluciona el problema de la amortización y supre

sión de las fronteras fiscales que fue el mandato al subgrupo "A".

La solución era la introducción del sistema con tasas comunes y exenciones afines, aplicable solo desde el punto de vista teórica ya que "en lo referente a la tasa común por establecer, además de las grandes dificultades para ponerse de acuerdo sobre un porcentaje conveniente a los seis países, la unificación de esa tasa implica evidentemente una armonización de la gran diversidad de exenciones existentes en los países miembros, pero parece que el establecimiento de un régimen común de exención en esa etapa tropezará con grandes dificultades". (8)

En el supuesto de que salvaran esas dificultades sería necesario además la introducción de un impuesto complementario a la comercialización . El subgrupo consideró que a pesar del impuesto complementario varios países no lograrían cubrir sus necesidades presupuestarias sobre todo si la tasa del impuesto sobre la producción se fija a un porcentaje moderado.

b.-) EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCION CON PAGOS FRACCIONADOS.

Consiste en un impuesto único que grava una sola vez

(8) Obra citada.

el precio de los productos. Los sujetos pasivos de este impuesto son todos los productores que pagan el impuesto por sus ventas sujetas a imposición, pero que deducen ese mismo impuesto en las compras de materias primas y de materias asimiladas. El hecho imponible lo constituyen las entregas efectuadas por los fabricantes de todos los bienes muebles corpóreos.

Ya se ha mencionado que los productores pueden deducir el impuesto pagado con motivo de sus ventas del impuesto causado con motivo de sus compras de las materias primas y asimiladas que han utilizado en la elaboración de un producto. Este tipo de deducciones como se verá más adelante se conoce como "deducciones físicas". Si las deducciones se ampliaran a otro tipo de bienes como los de inversión, gastos generales y prestación de servicios el sistema se transformaría en un impuesto sobre el valor agregado a la producción.

Este sistema tiene ciertas ventajas sobre el sistema de impuesto a la última etapa producción en el control y medidas de las autoridades fiscales para preveer la evasión. El peso fiscal es relativamente pequeño ya que la carga se distribuye entre varios sujetos. Además el mecanismo de deducciones, similar al del I.V.A. permite el control por los mismos causantes. Se podía presentar el caso de confusión entre comprador y vendedor lo que ocasionaría posi-

bles trabas al fisco, sin embargo la figura jurídica de la responsabilidad solidaria entre ambos solucionaría el conflicto.

C.- Conclusiones.

El informe que el subgrupo rindió sobre este gravamen que como señalamos anteriormente consiste en pagos fraccionados en todas las etapas de la producción, permitiendo la deducción de impuestos pagados con anterioridad pero exclusivamente de la compra de materias primas y materias asimiladas, ya que si se permitiera la deducción de bienes de inversión se estaría en presencia de un impuesto sobre el valor agregado.

Este impuesto tiene la ventaja frente al sistema de pago único que se puede establecer una tasa elevada ya que la base del impuesto es más amplia debido a que se reparte el peso del gravamen a lo largo de todo el proceso productivo. No se requiere un sistema de control tan efectivo como el de pago único, mas sin embargo, este sistema detiene el desarrollo industrial al gravar los bienes de inversión y no comporta ninguna neutralidad en el plano nacional como internacional.

3.- EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO EN LA C.E.E.

El subgrupo al efectuar el estudio de este sistema,

consideró tres hipótesis en sus análisis que van desde la forma más general de este sistema que lo constituye un I. V.A. cuya aplicación alcanza al comercio al menudeo, un impuesto más limitado que se extiende hasta la etapa de los mayoristas, y el sistema de I.V. A. mas restringido que se detiene en la última etapa de la producción.

En el primer sistema se consideran como operaciones generadores del hecho imponible, todas las entregas efectuadas en la producción de bienes y su distribución y la prestación de servicios en las etapas mencionadas. El objeto del impuesto lo constituye por tanto la entrega de bienes y la prestación de servicios.

a).- Deducción de Impuestos.

Como se había señalado anteriormente en el impuesto al último productor se gravaban los llamados bienes de inversión que son aquellos que se consumen directa o indirectamente en la fabricación o distribución de un producto y cuya duración estimada es de un año, en el sistema de I. V.A. se permite la deducción de estos bienes y de los gastos generales. Esto significa que el contribuyente de este impuesto puede deducir del impuesto causado por entregas y servicios prestados los impuestos que ha pagado por

aquellos bienes que ha comprado y que son indispensables para la elaboración de un artículo o la prestación de un servicio.

Igual tratamiento consistente en deducción de impuesto, se concede a aquellos sujetos que han pagado impuesto por prestación de servicios, cuyo costo se incorpora al costo de la mercancía. El subgrupo C, ha determinado más conveniente que los prestatarios de servicios deduzcan de esta manera los impuestos causados en la compra de material o de bienes, y aquellos causados por prestación de servicios que son necesarios para la prestación de posteriores servicios. Se pensó también que la tasa de imposición a la prestación de servicios fuera la misma que para la entrega de bienes ya que de esta manera el sistema sería más simple y fácil de aplicar en el terreno administrativo.

El objeto de estas llamadas deducciones financieras es evitar en lo posible la acumulación de impuestos. Por tanto las deducciones deberán ser lo más restringido posible y aplicables exclusivamente a las personas sujetas al impuesto.

Un tema de central importancia es el referente a la deducción de impuestos distintos del I. V.A. La opinión del grupo de trabajo de la Comunidad Económica Europea es en el sentido de que impuestos distintos del sistema como los gra

vámenes a la renta, a los bienes inmuebles etc. no deben estar sujetos a la deducción. Aunque esto trae un cierto efecto acumulativo el subgrupo ha determinado que: " no está causado - por el Impuesto sobre el valor agregado, que conservara su carácter de impuesto que grava una vez el precio final del producto".

Para objeto del control y como medida precautoria - para evitar la posible evasión, se ha pensado en no conceder deducción a ciertos bienes que teniendo la característica de los bienes de inversión podrían utilizarse para el consumo personal de los sujetos del impuesto, es el caso de ciertos objetos mobiliarios tales como los automóviles.

El sistema de deducciones financieras tiene varias modalidades de carácter técnico que se presentan cuando las actividades de una empresa estan sometidas parcialmente al sistema de valor agregado. Puede ocurrir que un contribuyente efectúe operaciones gravables conforme al sistema, pero que además efectúe otras que no estan sujetas a gravamen, o que esten exentas. En este caso existen dos sistemas que consisten:

1.- Sistema de deducciones que toma en consideración los resultados totales de la empresa.

Se toman en cuenta las actividades de una empresa.

Por una parte las operaciones gravadas y por otra las globales; se establece una prorrata temporal para todos los bienes sujetos a deducción que se han adquirido para la explotación. La empresa de esta manera hace un cálculo de los bienes deducibles para que despues opere la prorrata según sus actividades gravadas. Para efectuar la determinación del impuesto deducible durante un año, se toma en consideración los resultados del año precedente, este cálculo que es provisional se podrá regularizar definitivamente cuando se calcule la prorrata del año. A primera vista parece un sistema simple, pero se reducen las deducciones sobre los bienes destinados a actividades gravadas y como efecto contrario se permite una deducción parcial para aquellos bienes utilizados en actividades no sujetas al I.V.A.

11.- Se pensó en otro sistema para evitar los efectos anteriores, basándose en la diferenciación de los bienes en razón de su utilización. Inicialmente, se toman en cuenta los bienes destinados a operaciones sujetas al impuesto los cuales gozan de una deducción total. Los bienes que se someten a actividades no gravadas no pueden dar derecho a deducción alguna y aquellos bienes utilizados en actividades gravadas y exentas están sujetos a una deducción parcial. Esta deducción parcial ha sido objeto de varias polémicas entre los miembros del subgrupo "C" ya que mientras

algunos expertos piensan que se debería aplicar la prorrata especial, tomando en cuenta el valor gravado y el valor total de los bienes afectados a las actividades mixtas. Otras personas piensan que este sistema traería como consecuencia la necesidad de controlar los bienes individualmente y sería muy difícil determinar la deducción parcial que se debe conceder a estos bienes. Por lo que debería establecerse una prorrata general, que a pesar de ser poco exacta, se basa sobre los resultados reales de la empresa. En el caso de que una empresa modifique el destino de sus actividades en forma total o que cambie parcialmente sus actividades gravables y las no gravables se estudiaron dos métodos de deducciones.

DEDUCCION INMEDIATA EN EL TIEMPO.

Bajo el sistema de deducción inmediata en el tiempo se concede una deducción inicial en función de la prorrata del año anterior. Para las empresas de nueva creación se fijan las deducciones de acuerdo a un cálculo de las futuras operaciones. En ambos casos se efectúa al final del ejercicio fiscal una regularización y se fija el cálculo de la prorrata general del año en cuestión. Si aparecieran las modificaciones sobre el destino de las actividades de la empresa en los años siguientes será necesaria una nueva regularización de las deducciones financieras. Por este sig

tema se favorece el desarrollo de la inversión y de la productividad de las empresas.

Se ha pensado en otro tipo de deducciones que se conocen como "prorrata temporis" con el que se evita las regularizaciones por las diversas variaciones de la prorrata en el tiempo. En efecto cada ejercicio se efectúa una deducción anual aplicando la prorrata del año anterior hasta completar la amortización total del bien. Las deducciones se conceden en la medida en que se incorpora el valor de los bienes de inversión sobre el precio de los artículos evitando de esta manera la acumulación de impuestos. Es conveniente hacer notar, como lo hizo el subgrupo, que en el caso de establecerse un sistema de deducciones a prorrata temporal, en el caso de que el Estado determine estimular la inversión, para contrarrestar una situación de depresión económica, se pueden conceder deducciones inmediatas lo que traería como consecuencia una incitación a invertir con el fin de aprovechar este incentivo fiscal y de este modo reanimar el mercado de bienes y servicios.

b.- Autoconsumo.

Se puede presentar el caso de que un contribuyente utilice para su consumo personal o para las necesidades de la empresa parte de los bienes que ha adquirido. En ambos casos lógico pensar que deben estar gravadas dichas

extracciones ya que en el caso contrario se rompería con la cadena de pagos fraccionados que es la nota esencial de este sistema.

C.- La base de Imposición.

El precio de la mercancía en el momento de su venta al detalle constituye la base de imposición. Sin embargo, debido a lo característico de este sistema los pagos se hacen a lo largo de las etapas de fabricación y comercialización, aplicando en cada etapa el sobre precio real de venta, deduciendo el impuesto pagado en la compra anterior.

d.- Sistema de Control.

Muy relevante es el papel que juegan las facturas en el control de este impuesto. Debido a dichos documentos es que operan las deducciones de impuestos pagados y los contribuyentes por medio de las facturas se asimilan a la actividad del fisco en el control y vigilancia de estas contribuciones.

"La suscripción de facturas que mencionan impuestos no pagados, puede asimilarse a la creación de moneda falsa, ya que por el juego de las deducciones, el comprador tiene un verdadero crédito contra el fisco. Por lo tanto para prevenir o limitar este riesgo de fraude, se ten-

drán que establecer penas muy severas en caso de infracción." (9).

e.- Tasa y exenciones.

En este punto el subgrupo determinó que la forma ideal de un I. V.A. sería la eliminación de las exenciones ya que se evitarían los problemas que surgen por la incorporación de productos exentos en los artículos gravados, rompiendo la cadena de deducciones.

En lo referente a la tasa por aplicar aparece una cuestión de orden psicológico que podría presentar el I. V.A. ante los ojos de los contribuyentes, como un impuesto irritante. Debido a la forma en que se fracciona el pago del impuesto a través de las diversas etapas por las que pasa un producto y que cada sujeto paga únicamente una parte del impuesto, se pueden establecer tasas más elevadas que aquellas que corresponden a los impuestos de pago único, o más elevadas que las de los impuestos en cascada.

f.- Comercio Internacional.

Fue un punto de especial interés de la Direc-

(9) Informes Generales de los Subgrupos A, B y C.

ción de "Problemas Fiscales de la Comunidad Económica Europea" el relativo al tratamiento fiscal que se debería establecer en los intercambios comerciales a nivel internacional. Tan es así que el subgrupo "A" estuvo encargado de elaborar un estudio sobre la conveniencia de suprimir las fronteras fiscales entre los países miembros. El principio general establecido, es que las importaciones están sujetas al mismo gravamen que los artículos similares en el interior del país.

Para la exportación se pueden establecer tres tratamientos, que tienen finalidad de promover este tipo de actividades que estimula favorablemente la balanza pagos. Se puede reembolsar al exportador la cantidad de impuesto pagado en las compras de bienes o servicios destinados al extranjero, o se le puede permitir la utilización de esos impuestos pagados como crédito contra el fisco para las operaciones efectuadas en el interior del país. La tercera posibilidad consiste en autorizar la suspensión de impuesto a las materias y productos que esten destinados a la exportación, misma que utilizan actualmente en Francia las grandes empresas exportadoras.

El subgrupo se encargó de estudiar las diferentes situaciones que podían presentarse en los intercambios con

los países miembros y para ello formuló varias hipótesis.

La suposición parte de la idea de que se suprimieran las fronteras fiscales entre los países miembros de la Comunidad y por consiguiente que se unificaran las tasas y las exenciones. Con esto se lograría evitar dos de los inconvenientes que resultaban de la diversidad de legislaciones en el Mercado Común Europeo, la dificultad de la aplicación de la tasa media prevista en el artículo 97 del Tratado, y el obstáculo a la libre circulación de los bienes que constituye la existencia de las fronteras fiscales. Sin embargo el subgrupo determinó analizar el supuesto de que suprimidas las fronteras fiscales se efectuaran entregas entre los países miembros, pero con tasas que difieren sensiblemente de un Estado a otro.

Hipótesis del impuesto I.V.A. con tasas y exenciones unificadas.

Al suprimirse el control fronterizo y con tasas iguales el intercambio entre los países de la C.E.E. pierde su carácter de internacional y se convierte en intercomunitario. Las mismas reglas que se aplican en el interior de un país serán válidas para este tipo de entregas. La única cuestión que se presenta se refiere a que por una parte el impuesto se recaudaría en ambos países, el de origen de las mercancías y en el país de destino. Por otra parte se pensó también en atribuir la totalidad de la re-

caudación al país de destino, con lo que se aparece el problema de la deducción en el país importador de los impuestos pagados en el país exportador.

El subgrupo estimó un método por el cual los importadores del país de destino deberían solicitar a la Administración Fiscal del país de origen el reembolso de los impuestos pagados por el exportador a ese Estado. Se pensó también en un método de descuentos entre las administraciones de los diferentes países, de esta manera la recaudación se atribuiría totalmente al país de destino y en este caso el país importador podría desgarrar totalmente el producto si es que el mismo fuese exportado a un país extraño a la C. E.E.

Hipótesis del I. V.A. con tasas y exenciones diferentes.

También fue motivo de estudio de la Comisión de la C.E.E. el caso de que los países miembros, no pudiendo establecer tasa comunes por razones presupuestarias, establecieran tasas y exenciones no unificadas.

En esta hipótesis, el subgrupo decidió aceptar el principio de gravámen en el país de destino para evitar las distorsiones en la competencia que se presentarían en caso de no aplicar la tasa del país de consumo. Sin embargo en el caso de que la tasa del país de origen sea mayor que la del país de destino se produciría el efecto de un impuesto resi

dual en el país de origen, que es definitivamente una distorsión. Como solución a esta cuestión se señalaron dos métodos que consisten por una parte en el método de reembolsos de los impuestos pagados en el país de origen al importador del país de destino, y por otra parte el sistema de descuentos entre los países el país de destino puede conceder a los contribuyentes que han efectuado compras en el país de origen, la deducción total de los impuestos causados con motivo de esas operaciones sobre las ventas que efectúen en su propio país. Con esta solución se evitan las distorsiones que se plantearon, ya que aun en el caso de que el impuesto fuera mayor en el país exportador, el excedente quedaría sin ninguna imputación.

g.-) Conclusiones.

La opinión de los expertos de la C.E.E. es definitiva en el sentido de que el sistema que mejor permite alcanzar los objetivos buscados es el I.V.A. "De las consideraciones anteriormente citadas resulta que bajo la hipótesis de un mantenimiento de las fronteras fiscales la adopción de los países miembros de un sistema de I.V.A. Tendrá como consecuencia la eliminación de tres de los cuatro inconvenientes existentes actualmente, evocados en la introducción general del Reporte de los subgrupos A, B, y C, a saber:

La dificultad de aplicar la tasa media citada en el artículo 97 del Tratado de Roma; el alentar la integración vertical de las empresas consecuencia inherente de un sistema en cascada; las complicaciones que resultan de la multiplicidad de régimen en el comercio internacional".

En el terreno nacional el I.V.A. evita los efectos acumulativos y la integración de las empresas al gravar todas las etapas de la producción y distribución de bienes y servicios permitiendo las deducciones físicas como las financieras.

De un tratamiento de igualdad a las mercancías nacionales como a las importadas, desgravando los artículos destinados a la exportación, con lo que promueve el desarrollo del intercambio comercial a nivel internacional. Tiene además la ventaja de promover el desarrollo de la técnica industrial, al permitir la deducción de impuestos a los bienes de inversión con lo que se aumenta la productividad y desarrollo económico de un país.

4.- DIRECTRICES DEL CONSEJO DE LA C. E. E.

-- El informe del grupo de trabajo de la C.E.E. sobre las diversas modalidades de impuesto a las transacciones comerciales fue a favor del sistema de valor agregado por lo que el Consejo analizando el Tratado de Roma

que creó la C.E.E. y principalmente los artículos 99 y 100 consideró necesario substituir los sistemas vigentes en los países miembros, por dicho sistema de impuesto sobre valor agregado, que entrará en vigor a más tardar el 1o. de enero de 1970. A partir de esta fecha no existirá ninguna medida de compensación a tanto alzado sobre la importación o exportación entre los países integrales de la C.E.E.

a.-) Primera Directriz.

El sistema que propone el Consejo es el de impuesto sobre valor agregado, como un gravámen al consumo, proporcional al precio de los bienes y servicios independientemente de las etapas por las que atraviesen los mismos. Se exige el impuesto en cada transacción por la que pasan los bienes o servicios, pero se hace una deducción de la cantidad de impuesto sobre valor agregado que se cargó en la adquisición de dichos bienes o servicios.

La aplicación del sistema según se desprende de la Directriz (10), llega hasta la etapa del comercio al detalle, sin embargo podrían presentarse dificultades de orden

(10) Primer Acuerdo del Consejo de la Comunidad Económica Europea. Art. 2 Revista Investigación Fiscal. Administración General de Impuestos al Ingreso. Marzo de 1968. Pág. 47.

administrativo y político por lo que está prevista la facultad de los Estados, previa consulta a la Comisión, de extender el sistema hasta la etapa al mayoreo y aun de aplicar un impuesto complementario a la etapa de comercio al menudeo, siempre y cuando no se hayan suprimido los gravámenes sobre la importación y las franquicias a la exportación.

b.-) Segunda Directriz.

A propuesta de la Comisión el Consejo determinó celebrar un segundo acuerdo el mismo día 11 de abril de 1967, para fijar la estructura y condiciones de la aplicación del sistema común de impuesto sobre valor agregado. (11)

El segundo acuerdo tiene importancia ya que fijó las modalidades a las que deben estar sujetos los países miembros en el momento de elaborar las leyes sobre el sistema de valor agregado.

Las operaciones gravables son la entrega de bienes y la prestación de servicios a título oneroso además de la importación de bienes. Se considera como sujeto del impues-

(11) Primer Acuerdo del Consejo Art. 3.

to cualquier persona que lleve a cabo actividades relacionadas con la producción, comercio o prestación de servicios, sin importar si dichas operaciones tienen como finalidad la obtención de un lucro, sin embargo, se deben realizar de manera independiente y habitual.

c.-) Entrega de bienes

La entrega de bienes está definida como la transferencia a título de dueño del poder de disposición de un bien tangible, sea propiedad mueble o inmueble. Sin embargo, están considerados como bienes la energía térmica, eléctrica, la refrigeración. Cierta transferencia de bienes se consideran entregas, (12) como el caso de la venta a plazos de un bien por medio de un contrato en que se estipule que la propiedad se transmitirá posteriormente, cuando se cubra el último pago parcial; el arrendamiento, la transmisión de un bien por medio de un contrato de comisión para la compraventa; también la entrega por virtud de un contrato de obra de bien inmueble, mueble incluyendo la incorporación de un bien mueble a un inmueble.

La Segunda Directriz no indica si el sistema común que prevee es aplicable tanto a bienes de primera co

(12) Segundo Acuerdo del Consejo de la C.E. E. artículo 5 (2) incisos a,b,d,e.

mo de segunda mano, por lo que podemos concluir que ambos están sujetos al impuesto (13).

La ley francesa como veremos mas adelante dispone que los bienes de segunda mano están fuera de la esfera del I.V.A. con ciertas excepciones a las joyas y otros artículos que no sufren deterioro por el uso.

Por las razones que expuso el subgrupo de trabajo "C" se asimilan a la entrega las operaciones de autoconsumo, tales como la apropiación de un sujeto pasivo del impuesto de un bien propio de la empresa que utiliza para uso distinto de la misma o que lo transfiere gratuitamente (14). También se encuentran gravadas la utilización de bienes producidos por el contribuyente o por un tercero a nombre de éste, para fines propios de la empresa.

El lugar de la entrega es considerado segun dos criterios; bien sea que el bien sea remitido directamente,

(13) En este sentido la ley alemana MStG artículo 1, Proyecto de ley italiana artículo 5 (1).

(14) Alemania grava estas operaciones como Eigenverbrauch, aparte de la entrega de bienes la prestación de servicios y la importación.

o entregado a través del servicio de transporte. En el primer caso se considera lugar de la entrega, el sitio donde se encuentra el bien; en el último caso será el lugar donde se encuentre en el momento de efectuar la remesa al comprador, por medio del transporte.

El hecho generador tiene lugar en el momento en que se efectúe la entrega, sin embargo los Estados miembros, tienen la opción en el caso de pagos a plazos anteriores a la entrega, de estipular que hecho gravable es el momento en que se entrega la factura del bien, o posteriormente en el momento de recibir el pago a cuenta hasta por la cantidad percibida o facturada.

d).- Prestación de servicios.

Por prestación de servicios entiende el Consejo de la C. E. E. las operaciones que no constituyen la entrega de un bien. En el sistema común que pretende establecer el Organismo de la Comunidad Económica Europea, no se incluyen todos los servicios como operaciones gravables, únicamente los siguientes servicios deben estar sujetos al I.V.A. en los países miembros: (15)

- (15) El artículo 6 (2) de la II Directriz señala que la lista del anexo B sobre servicios profesionales que en forma obligatoria estarán sujetos al I.V.A. Lo obligatorio tiene el sentido dado por el anexo A parte 10: "Los Estados miembros se abstendrán en la medida de lo posible, de eximir las prestaciones de servicios, enumerados en el anexo B".

1.- Las cesiones de patentes, de marcas de fábrica y de comercio y de otros derechos similares, así como las concesiones de licencias relacionadas con estos derechos;

2.- Los trabajos distintos a los que contempla el artículo 5o, párrafo 2, letra d, relacionados con bienes materiales muebles y ejecutados por un contribuyente;

3.- Las prestaciones que tienden a preparar o a coordinar la ejecución de trabajos inmobiliarios; por ejemplo, las prestaciones hechas por los arquitectos y las oficinas de vigilancia de trabajos;

4.- Las prestaciones de publicidad comercial;

5.- El transporte y almacenamiento de bienes, así como las prestaciones accesorias;

6.- El alquiler de bienes materiales muebles a un contribuyente.

7.- La contratación de personal por un contribuyente.

8.- Las prestaciones hechas por los consejeros, ingenieros, oficinas de planeación y las prestaciones similares en los campos técnico, económico y científico;

9.- El cumplimiento de una obligación de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o un derecho

establecido en la presente lista;

10.- Las prestaciones de expedidores, corredores, agentes de negocios y otros intermediarios autónomos, siempre que se refieran a las entregas o importaciones de bienes o las prestaciones de servicios incluidas en la presente lista". (16)

Lo anterior significa que únicamente los servicios que influyan en el precio estarán sujetos al impuesto, ya que los que no tengan esta cualidad pueden quedar excluidos, sin que se produzcan efectos de distorsión competitiva en el Mercado Común. (17)

La ley francesa distingue los servicios prestados por profesionistas que afectan el precio de bienes y servicios y aquellos que no influyen en el precio. De esta manera los profesionistas liberales estarán sujetos al impuesto cuando los servicios que presten y el pago por dichos servicios sea una "parte significativa" del costo de los bienes o servicios sujetos al I.V.A. Otras personas que prestan servicios que no son determinantes en el precio, doctores, dentistas, pueden optar voluntariamente por ser sujetos del impuesto si así conviene a sus intereses, pero no están obligados. (18)

(17) European Taxation.- The Common System on Tax Value Added. Números 7 y 8 de julio y agosto de 1967.

(18) Ley francesa del T.V.A. de enero 6 de 1966 artículo 4 '1).

El lugar donde se considera prestado el servicio es el sitio donde se utilice o explote el servicio prestado y respecto a los derechos transferidos o los objetos arrendados el lugar del derecho concedido o del objeto arrendado.

Alemania da un tratamiento diferente para la determinación del lugar donde se presten los servicios, ya que bajo la legislación alemana (19) los servicios se consideran prestados en el lugar donde el empresario realice la actividad fundamental del servicio, o la parte esencial del mismo.

En hecho gravable aparece en el momento en que se preste el servicio. En los servicios de duración indeterminada, o que el pago del mismo se haga en forma periódica, se puede determinar que el hecho imponible está constituido por la entrega de la factura.

e.-) La importación de bienes.

La entrada de artículos dentro de un país miembro es lo que constituye la importación de bienes para el Consejo de la C.E.E. La directriz (20) expresa "la entrada del bien al interior del país" y se debe entender como el terri

(19) MwStG art. 3 (10)

(20) 11 Directriz...

torio sobre el cual, el Estado en cuestión aplica el impuesto sobre el valor agregado, mismo que debe incluir el territorio nacional propiamente dicho, así como las aguas territoriales.

Este apartado tiene una significación mayúscula, cuando se trata de operaciones efectuadas en un Mercado Común. El principio teórico es igualar la carga fiscal de los productos elaborados en el extranjero al gravamen que soportan las mercaderías producidas en el país, sobre la norma de gravamen en el país de destino. No se toma en cuenta si los productos importados proceden de un país miembro o de un tercer país, cualquier bien introducido en el país deberá sufrir un gravamen compensatorio. (21) El lugar de transferencia del título de los bienes no es relevante.

El hecho gravable de las importaciones tiene lugar en el momento de la entrada física de un bien dentro de la jurisdicción fiscal de un país. Los Estados pueden señalar este hecho como generador del impuesto y el pago del gravamen sujetando a las reglas de pago de los impuestos a la importación u otros derechos a la misma. Esta facultad está ejercitada por las leyes alemana y francesa, en donde la administración del impuesto está encargada a las autoridades aduanales.

(21) 11 Directriz... artículo 2 b.
Ley de 6 de enero de 1966. Art. 7 (c).

La regla general es que el impuesto se causa sobre la importación si los bienes estarán sujetos al impuesto por entregas dentro del país importador.

A pesar de que en la directriz no se menciona ninguna excepción a la carga de valor agregado sobre la importación de bienes, ciertos bienes como las aeronaves de tipo comercial en Francia (21) y algunos barcos en Alemania están exentos del I.V.A. a la importación. Además los bienes de segunda mano en Francia, a pesar de que están exentas del I.V.A. en este país, están gravados por la importación si es que estarán sujetos al impuesto cuando se efectúen entregas gravables con dichos bienes dentro del territorio francés.

f.-) Base gravable.

La base impositiva está determinada según el tipo de transacción sujeta al impuesto que se efectúa. De esta manera para la entrega de bienes y la prestación de servicios, será el valor de las mismas adicionado por todos los gastos e impuestos con excepción del impuesto sobre valor agregado mismo.

Alemania y Francia se han apartado de este sistema al incluir al I.V.A. en la base gravable. La tasa normal que señala la legislación francesa es de 16 2/3 % nominal,

ya que el impuesto sobre valor agregado está incluido en la base gravable la efectividad de la tasa asciende a 20%.

En el caso del autoconsumo mencionado anteriormente la base gravable será el precio de adquisición de los bienes que utiliza el empresario para destinarlo a su uso privado, o el precio de bienes semejantes.

En la importación la base imponible es el valor para efectos aduanales, adicionado con todas las cargas a la importación, con excepción hecha del valor agregado mismo. Si no existieran impuestos aduanales ad valorem, la base gravable será la misma al precio de mercado o al precio indicado en la factura aumentado por los derechos, impuestos y cargas por concepto de importación. Los estados miembros tienen la facultad de aumentar la base a los artículos importados por los costos adicionales tales como empaque, transporte y seguros que se hayan contratado hasta el lugar de destino y que en el momento de que las mercancías entren al territorio no estaban incluidos en esa base (22)

(22) 11 Directriz del Consejo. Art. 8 (c).

El Consejo ha determinado que para igualar la carga fiscal de los bienes en la aduana con la carga en el interior del país, los Estados se esforzarán para aplicar a las importaciones una base que corresponda a las entregas efectuadas en el interior del país. "Supongamos que la base gravable de un bien importado de Holanda al territorio alemán es de 900, debido a los gastos adicionales y el trabajo incorporado la base gravable de una entrega de idéntico bien en Alemania será de 100. Las autoridades alemanas bajo la Directriz deberán igualar la base para ambos artículos. Una disposición similar de igualación está contenida en la Segunda Directriz respecto a importaciones de terceros países en el Mercado Común" (22)

Tasas Impositivas.

Las disposiciones del Consejo sobre las tasas que deben aplicar los Estados miembros, no mencionan o recomiendan una tasa específica, pero sí disponen que las tasas normales aplicables a la entrega de bienes como a la prestación de servicios deberán ser iguales. Se prevee que podrán existir según la situación política y social del país, porcentajes aumentados o reducidos que se aplicarán a algunas entregas de bienes y prestación de servicios.

Las tasas a la importación de un bien deberán ser

(22) European Taxation. The Common System Of Tax on Value Added. Números 7, 8 julio y agosto de 1967. Traducción del autor.

iguales a la que se aplica dentro del país importador a la entrega de un bien similar.

Las exenciones que señala la Directriz del Consejo se refieren a las entregas de bienes remitidos, o exportados fuera del territorio, ya que el Estado en cuestión, aplicará el impuesto sobre el valor agregado. La prestación de servicios de los bienes exportados, está igualmente fuera de la esfera del I.V.A.

Los Estados miembros podrán hacer uso de la facultad de consulta (23) para excluir del impuesto a los servicios prestados en la importación de bienes y otras operaciones que considere necesarias. En este sentido las legislaciones alemana y francesa (24) han formulado listas de las operaciones que están fuera del I.V.A.

h.-) Deducibilidad del I.V.A.

Hemos señalado que la posibilidad de deducción del impuesto es el aspecto fundamental del sistema de valor agregado. Esta opera a través de un mecanismo de crédito fiscal que consiste en un derecho de deducción que permite

(23) Ver Directriz del Consejo Art. 16.

(24) Ver adelante el Capítulo III. Situación Actual de los Países Miembros de la C.E.E.

la recaudación del impuesto en pagos fraccionados, además de evitar el impacto acumulativo del impuesto que grava el valor que añade cada sujeto pasivo en las etapas de producción y distribución. El gravamen que se causa al aplicar la tasa relativa sobre la base gravable en determinada etapa por la entrega del bien, la prestación del servicio o la importación, se deduce por el impuesto pagado previamente en la adquisición del bien, la cantidad que resulte es la fracción que se debe pagar en la etapa mencionada.

Los elementos más característicos de valor agregado propiamente dicho son los constitutivos del precio del bien o servicio, y como el concepto valor agregado tiene un carácter puramente fiscal, su fundamentación debe estar en la ley. Consiste en la diferencia entre el precio sin impuesto cobrado causado por la entrega de un bien o la prestación de servicio y el precio de compra sin impuesto de aquellos artículos que determinan el precio de costo del producto o servicio.

De manera general esta establecida (25) la no deducibilidad de impuesto sobre los bienes o servicios que se hayan utilizado en operaciones exentas, sin embargo los contribuyentes pueden deducir impuestos previamente pagados en operaciones que se efectúan fuera del territorio, o en aquellos casos en que se efectúe la importación de artículos.

(25) II Directriz del Consejo. Art. II (2).

Los bienes que se utilicen tanto en operaciones gravadas como exentas, estarán sujetos a la regla de prorrata. Solo se permite la deducción de impuestos de una manera proporcional al volumen de operaciones gravables. De esta manera si el 75% de las ventas de un contribuyente están sujetas al impuesto sobre valor agregado únicamente este porcentaje será deducible de sus compras, excluyendo los bienes de inversión, (26) los que recibían un tratamiento distinto.

Se permite la deducción inmediata en el período en que el impuesto deducible se haya facturado sobre los impuestos pagados por los bienes entregados o los servicios prestados, por los impuestos pagados por los bienes importados, y por los impuestos pagados en las operaciones en que un contribuyente utilice un bien de su empresa que ha sido producido por él.

Sobre las deducciones parciales los Estados miembros tienen la facultad de determinar el monto de las mismas en aquellas operaciones que están gravadas o exentas.

Los bienes de inversión son aquellos que concurren directa o indirectamente en los ciclos de producción o distribución y cuya duración normal es mayor de un año y que por lo tanto son amortizables. Son bie-

(26) European Taxation Obra citada.

nes distintos de las materias que estan físicamente incorporados a productos manufacturados, de los bienes que se consumen la elaboración de un producto y de las mercancías destinadas a reventa. (27) Dentro de esta clasificación, se encuentra la maquinaria sujeta a depreciación fábricas, almacenes, edificios, elevadores. etc.

El sistema en cuestión, señala que la deducción de impuestos sobre los bienes de inversión se hará de acuerdo a las variaciones de la prorrata en un período de 5 años, la deducción anual se hará sobre una quinta parte del impuesto causado por los bienes de inversión (28)

En íntima relación con el mecanismo de deducciones está el sistema de facturación necesario para comprobar las operaciones sujetas a crédito de impuesto.

Todos los sujetos del impuesto deben acompañar a cada entrega que efectúen o servicio que presten una factura que quedará en poder del otro sujeto de la operación (29)

(27) Definición que da el Reporte de los Subgrupos A, B y C

(28) II Directriz del Consejo de la C. E. E Art. 11 (3) párrafo tercero.

(29) II Directriz del Consejo . Art. 12 (2).

Dicho documento debe contener el precio del bien o servicio sin impuesto, el impuesto sobre valor agregado causado en la operación; si en la factura se mencionan varios bienes o servicios, se deberán anotar las diferentes tasas aplicables, así como las exenciones si existieran. Este sistema permite un control administrativo por parte de los causantes que hace sumamente difícil la evasión fiscal, ya que en último término el causante es el principal interesado en que la facturación sea de acuerdo a la realidad. El comprador persona sujeto del impuesto tendrá especial atención en verificar que el impuesto esté correctamente determinado para que posteriormente pueda efectuar la deducción de los impuestos causados en ese momento.

En las importaciones no se expiden facturas por lo que los funcionarios aduanales estarán obligados a formular la documentación necesaria para la comprobación posterior de los impuestos pagados en el recinto fiscal.

Las declaraciones deberán formularse cada mes y contendrán las operaciones efectuadas durante el mes anterior, con todos los datos para el cálculo del impuesto y de las deducciones a efectuar. Los pagos deberán efectuarse en el momento de presentar la declaración. Sin embargo esta disposición del Consejo tiene varias modalidades que

por razones prácticas permiten que el plazo para efectuar los pagos pueda reducirse o aumentarse para ciertas personas. (30)

El sistema descrito deberá basarse en una eficiente organización contable de los contribuyentes, que permita disponer de los elementos necesarios para llevar a cabo las modalidades que impone un impuesto sobre valor agregado. El Consejo ha determinado que todos los contribuyentes deberán llevar una contabilidad detallada para hacer posible la administración fiscal del gravamen así como permitir la aplicación del mismo. (31)

Sin embargo en el caso de las pequeñas empresas que no cuentan con los recursos suficientes o con la organización necesaria, se prevee un método que señale el Estado en cuestión, previa consulta a la Comisión, en que se permita aplicar un régimen particular a dichos causantes, cuando sus operaciones impidan el régimen normal de I. V. A. (32)

(30) Acuerdos del Consejo de la C. E. E. Anexo A No. 26.

(31) II Directriz Art. 12 (1)

(32) II Directriz del Consejo Art. 14.

Han quedado señaladas las normas que extendió la Comunidad Económica Europea, destinadas a los países miembros para que coordinen sus legislaciones de impuesto a las transacciones comerciales para lograr una armonización fiscal tendiente al fortalecimiento del Mercado Común Europeo. La Comisión consultará a los Estados los resultados obtenidos en sus ámbitos territoriales para rendir un informe el 1 de enero de 1972 sobre el funcionamiento del sistema propuesto, dicho primer informe se repetirá cada dos años. (33)

(33) II Directriz del Consejo Art. 18.

CAPITULO III

SITUACION ACTUAL DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA

1. - Francia

- a. -) Operaciones sujetas al I. V. A.
- b. -) Sujetos del impuesto.
- c. -) Ambito de aplicación.
- d. -) Importación de bienes.
- e. -) Exenciones.
- f. -) Tasas del impuesto.
- g. -) La Regla Tope.

2. - Alemania.

- a. -) Sujetos del impuesto.
- b. -) Ambito de aplicación.
- c. -) Importación de bienes.
- d. -) Exenciones.
- e. -) Tasas del impuesto
- f. -) Pago del impuesto.

3. - Italia

4. - Luxemburgo.

5. - Holanda.

CAPITULO III

SITUACION ACTUAL DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA

1.- Francia

- a. -) Operaciones sujetas al I. V. A.
- b. -) Sujetos del impuesto.
- c. -) Ambito de aplicación.
- d. -) Importación de bienes.
- e. -) Exenciones.
- f. -) Tasas del Impuesto.
- g. -) La Regla Tope.

2.- Alemania.

- a. -) Sujetos del impuesto.
- b. -) Ambito de aplicación.
- c. -) Importación de bienes.
- d. -) Exenciones.
- e. -) Tasas del impuesto
- f. -) Pago del impuesto.

3. - Italia

4. - Luxemburgo.

5. - Holanda.

nera:	Millones de N. F.
Recaudación del "T. V. A."	21, 705
Recaudación del "T. P. S "	2, 508
Recaudación del "tax locale".....	<u>3, 997</u>
Rendimiento total: -----	28, 210 (1)

Con el objeto de acatar las directrices de la C. E. E. , se reforme la anterior estructura fiscal en la ley de 6 de enero de 1966, para ampliar el campo de aplicación del I. V. A. hasta la venta al detalle y a todas las etapas de circulación y distribución de bienes y la prestación de servicios.

a. -) Operaciones sujetas al I. V A

Todas las operaciones llevadas a cabo en Francia, cuando tengan conexión con la actividad comercial o industrial, están sujetas a este impuesto.

No se toma en consideración el propósito de dichas operaciones, ni tampoco es relevante si producen ingresos al causante. La importación de bienes se considera también actividad gravable. Las actividades comerciales o industriales estarán su-

(1) Reporte del Comité sobre imposición a las ventas, Londres, Marzo de 1964.

jetas al I. V. A y las personas que las efectúen serán sujetos pasivos del gravamen.

El Código de Comercio francés considera comerciantes a las personas que realizan actos de comercio como parte de su ocupación habitual. (2) Las disposiciones mercantiles son necesarias para distinguir entre los actos de comercio y los actos de carácter civil. Una venta se considerará como acto puramente civil, si las partes tienen ese carácter, pero si se efectúan por un comerciante se reputarán como actos de comercio. Tradicionalmente, se ha considerado al acto mercantil como la clave del Derecho Mercantil, (3) ya que además de determinar la aplicación de esta rama, la noción de comerciante no existe sino en función del acto de comercio y en este sentido nuestro Código de Comercio dispone en su artículo 10. "las disposiciones de este Código son aplicables sólo a los actos de comercio". Sin embargo, aparece una contradicción en el artículo 30. al enumerar una serie de obligaciones sobre el comerciante, con lo que se pone de manifiesto que las disposiciones del Código no son únicamente aplicables a los actos de comercio. "Por tanto, puede afirmarse haciendo una interpretación sistemática del artículo 30. que es comerciante quien tiene una negociación mercantil"(4)

(2) Código de Comercio Francés Art. 1.

(3) Roberto Mantilla Molina. - Derecho Mercantil Pág. 49.

(4) Obra Cit. Pág. 91.

Delimitada en principio la calidad de comerciante, el sistema de I.V.A. francés considera como gravables las siguientes entregas de bienes. La de bienes muebles, mercancías que han sido compradas con el objeto de revenderlas posteriormente; la venta de productos mineros y los derivados de la explotación de canteras, la venta de activos fijos del negocio.

Entre los servicios gravables se encuentran aquellos prestados por los comerciantes sujetos a las disposiciones del I.V.A. entre los cuales se encuentra la venta de derechos de patentes y marcas, el arrendamiento de bienes, el arrendamiento de edificios para propósitos de comercio, la construcción, servicios de hospedaje, restaurants, transporte de personas, transporte de mercancías a favor de otras personas, servicios prestados por corredores y otros agentes.

Las personas no comerciantes también están sujetas a este sistema de imposición, como podía ser el caso de un acto puramente civil como el arrendamiento de un apartamento amueblado.

Existen otras actividades que por considerarse comerciales e industriales están sujetas a este impuesto, como

las operaciones de las sociedades cooperativas y ciertas transacciones de empresas agrícolas que caen dentro de este supuesto.

(5)

La actividad llevada a cabo por los profesionistas estará gravado, si la remuneración pagada por sus servicios constituye una parte importante del precio del producto o del servicio sujetos al I. V. A.

En el caso de que un sujeto del impuesto fabrique un producto destinado a su consumo personal, o preste un servicio para su propio beneficio. Ocurre normalmente en el caso de productos manufacturados, servicios a la construcción y transportes. La no imposición a estas actividades provocaría una distorsión en la competencia, por lo que tales operaciones están gravadas.

b. -) Sujetos del impuesto.

Las personas sujetas al impuesto son fundamentalmente los empresarios que manufacturan un producto; las personas independientes que llevan a cabo transacciones comerciales o las que ejercen una profesión liberal; sin embargo este concepto en la ley francesa es más amplio que el de comerciante. Los

(5) El Art. 257 del "Code general des Impôts" señala que de manera general las empresas agrícolas están sujetas al T. V. A.

empresarios no residentes en Francia, pero que entreguen bienes o presten servicios dentro del país son sujetos del impuesto (6); cuando estas personas no tengan un establecimiento permanente en Francia, deberán nombrar un agente que asuma la responsabilidad de cumplir las obligaciones administrativas y el pago del I. V. A (7)

En el caso de que no sea designado representante, el cliente francés estaría obligado a formular una declaración a nombre del vendedor extranjero y de pagar el impuesto que a éste correspondería, lo que produciría un serio obstáculo al comercio a nivel internacional, por lo que las autoridades han exemptado a los compradores franceses de las obligaciones mencionadas permitiendo que acrediten el impuesto pagado en la importación del impuesto que deben pagar por sus ventas. (8)

Existen ciertas personas que pueden optar por quedar sujetas al I. V. A como los organismos públicos, las empresas gubernamentales, los empresarios agrícolas, los profesionistas liberales. Este derecho de elección se concede exclusivamente a

(6) Instrucciones. Sección 122.01

(7) Instrucciones. C. G. I Anexo 1 art. 26.

(8) Instrucción de 4 de marzo de 1968 publicado en el Boletín Oficial de Contribuciones de la misma fecha.

aquellas personas que habiendo pagado el Impuesto, pueden acreditarlo y de esta manera incluirlo en el precio de las mercancías o servicio que van a prestar a sus clientes.

c. -) Ambito de Aplicación.

El I V. A se aplica a la entrega de bienes y la prestación de servicios en Francia. El término Francia se interpreta como todo el territorio francés situado en el Continente Europeo, incluyendo las zonas libres de Gex y el Savoy; Corsega y las provincias coloniales de Guadalupe, Martinique y Reunión, que a pesar de estar sometidas a un tratamiento especial, no son consideradas como territorio extranjero; El Principado de Mónaco por acuerdo especial y el mar territorial; puede presentarse el caso de la entrega de bienes en territorio francés a un cliente extranjero que exportan la mercancía, además del principio comunemente aceptado en todo sistema de I. V. A. de que se debe desgravar la exportación, la ley francesa (9) expresamente dispone que dichas entregas están exentas.

(9) C.G.I Art. 262.

En el transporte de pasajeros y mercancías existe la regla general de que dichos servicios estarán sujetos al I. V A siempre que se presten en territorio francés (10). Sin embargo, en el Código General de Impuestos se consignan varias excepciones, entre las más comunes se encuentran el transporte de pasajeros y mercancías por medio de aeronaves o embarcaciones, (Decreto 67-946 de 24 de Octubre de 1967) en Francia, o de un lugar del extranjero, a través del territorio francés, con destino a otro punto del extranjero. Igual excepción se da a las mercancías y pasajeros en tránsito, a menos que el punto de salida y el de destino se encuentren en territorio nacional. Un ejemplo del trato especial que se da a Corsega es que el transporte marítimo entre Francia y la histórica isla no está sujeto al I V.A (11).

d. -) Importación de Bienes.

La legislación francesa no preve ninguna calidad especial del sujeto importador, el hecho mismo de la introducción de los bienes en territorio francés constituye el hecho imponible

(10) C. G. I. Art. 259 (1) Instrucción Sección 123.03.

(11) C. G. I. Art. 259 (3).

Una modalidad del sistema francés lo constituye el gravamen impuesto a los planes y diseños industriales, que al ser importados se tratan como bienes tangibles. (12)

e.-) Exenciones

Como señalamos anteriormente el I.V.A. francés se aplica a las actividades industriales o comerciales. Existen otro tipo de actividades en principio no sujetas al impuesto, como la agricultura y los servicios prestados por profesionistas. Sin embargo cuando la actividad agrícola es de tal significación que influya en la industria o comercio y que los servicios prestados por los profesionistas afecten los precios de los bienes o servicios, éstas personas pueden someterse voluntariamente al gravamen.

Las exenciones generales están incluidas en ocho grupos de operaciones: (C.G.I. Artículo 261). Con el objeto de evitar la acumulación de impuestos se consideran exentas ciertas entregas y prestación de servicios que estén afectas a impuestos especiales como el "droit d'enregistrement" o impuesto al registro sobre ventas en subasta pública de antigüedades y objetos de arte, afectas a un 7%. El impuesto a espectáculos, juegos y diversiones que grava a diferentes tasas los ingresos derivados de tales operaciones (13)

(12) C.G. I. Art. 292 (2).

(13) C.G.I. Art. 725.

Están igualmente exentas las operaciones gravadas a una tasa de 13%, por el impuesto especial a las actividades bancarias y financieras (T. A. F.). Asimismo las operaciones de artículos de primera necesidad sujetas al "impot sur les opérations de bourse de commerce" se encuentran fuera de la esfera del T. V. A. (14)

Se encuentra exenta la venta de ganado y de productos pesqueros así como las operaciones de las sociedades cooperativas, así como las ventas de segunda mano de automóviles hasta 31 de diciembre de 1968, (15) y la venta e importación de productos industriales. Las siguientes categorías o grupos de exenciones se refieren a la actividad de corredores y otros intermediarios, a las transacciones de la propiedad inmueble. Se encuentran también excluidas las operaciones de organismos públicos sin patrimonio propio, de autoridades locales o regionales cuando el propósito de su actividad tiene como finalidad aspectos de la vida social o cultural, la venta de bienes sujetos a monopolio estatal, como fósforos y tabaco. Asimismo no causan el I. V. A. la impresión y publicación de revistas y periódicos.

(14) C. G. I. Artículo 981.

(15) La importación de estos bienes está sujeta al T. V. A.

f. -) Tasas del Impuesto.

El Código General de Impuestos menciona cuatro grupos en que se divide la estructura de las tasas del impuesto sobre el valor agregado. (16)

La base gravable de este impuesto lo constituye el precio que se cobra a la persona que recibe la entrega o la prestación del servicio adicionado por las comisiones o intereses cargados al cliente y el impuesto sobre el valor agregado mismo. De esta manera la tasa normal que señala la legislación francesa es de 16 2/3%, aplicable a la mayoría de las entregas de bienes y servicios prestados, se convierte en una tasa efectiva de 20%.

La tasa reducida de 6% se aplica a la entrega de ciertos bienes considerados como satisfactores de necesidades básicas, a la entrega de productos químicos, y la prestación de servicios en los campos recreativos y el hospedaje de tipo económico.

Existe una tasa intermedia de 13% que de manera efectiva se eleva a 14.942.%, aplicable al suministro de energía eléctrica, al aire comprimido y al gas; se aplica a ciertos productos de particular importancia como jabones, hielo y a ciertas bebidas incluyendo el vino, esta tasa incluye los servicios por los cuales se realizan actividades

(16) Art. 278-281.

sociales o culturales tales como albercas públicas, reparación de calzado, renta de ropa de trabajo, servicios de hospedaje de lujo, y también a la construcción de determinados edificios.

Para aquellas personas que demuestran una alta capacidad económica en la adquisición de objetos suntuarios, tales como joyas, pieles, automóviles, aparatos de radio y televisión se les señala una tasa superior de 20%, que resulta efectiva de 25% (17)

Las empresas que utilicen bienes y servicios gravables pueden acreditar el impuesto pagado por dichos conceptos ajustándose a las facturas de dichas operaciones, las que deben cumplir con los requisitos exigidos por la ley, tales como el precio exacto de la transacción sin impuesto; la tasa que se aplica y la cantidad de impuesto sobre el valor agregado a pagar. (18)

Los sujetos pasivos tienen la opción a elegir cualquiera de los dos métodos que señala la legislación francesa, (19) para presentar sus declaraciones, Uno de los métodos consiste en que las declaraciones pueden presentarse antes del vigésimo quinto día del mes siguien-

(17). - La tasa superior para las colonias de ultramar Guadalupe, Reunión, y Martinique es de 10%. C . G. I. artículo 296.

(18). - C. G. I. artículo 289.

(19). - C. G. I. artículo 287.

te en que se causó el impuesto, en el caso de operaciones gravables menores de 200 francos las declaraciones pueden presentarse trimestralmente, pero la exhibición deberá ser simultánea. Con el otro método se pueden efectuar pagos mensuales por una cantidad determinada que se fijará en convenio con la administración fiscal, y que no podrá ser menor de la doceava parte del impuesto causado en el año anterior. La declaración en este método se presentará anualmente y en una fecha anterior al 1.º de febrero del año siguiente. Ajustándose al sistema teórico de impuesto sobre valor agregado propuesto por las directrices de la Comunidad Económica Europea, la ley francesa (C.G.I artículo 291) establece que el impuesto sobre valor agregado causado por el hecho de la importación de artículos deberá pagarse en el momento de la introducción de las mercancías en territorio francés, conjuntamente con los derechos de importación, si es que estos se generan.

En los impuestos pagados por la adquisición de bienes de inversión el crédito de dicho impuesto está disponible en el momento de presentar la declaración, o sea en el mes siguiente al que se adquirieron los bienes. Sin embargo, puede presentarse el caso de que la empresa utilice dichos bienes de inversión tanto en operaciones

gravables como exentas, que podía ser el caso de una empresa que adquiere un edificio para representaciones teatrales que están exentas, pero que también lo utilice en la elaboración de dulces y chocolates que se venderán en las funciones, en este caso la empresa tiene derecho exclusivamente al crédito proporcional entre las operaciones gravadas y exentas del año anterior { 20)

Los bienes distintos de los de inversión y servicios que se utilizan en operaciones gravables y exentas reciben un tratamiento similar a los bienes de inversión, si es que no se pueden individualizar, aplicándoseles el sistema de prorrata, si se determina que operaciones están sujetas a crédito de impuesto; este se otorgará a la empresa. Si los bienes se perdieran o se usaran en operaciones no gravables, se debe hacer un ajuste de los impuestos pagados y si la empresa tuviera un saldo a su favor deberá devolverlo. Aunque (21) si la empresa puede comprobar que los bienes se perdieron por fuerza mayor o robo, no será necesario efectuar el ajuste.

g. -) La Regla Tope.

La tradicional "regle du butoir" existente en la ley francesa anterior que permitía el crédito de impuesto previamente

(20). - Artículo 8 del Decreto de lo. de febrero de 1967.

(21) .- Artículo 17 del Decreto.

pagado hasta por una cantidad que no excediera el impuesto a pagar por la entrega del bien o servicio en cuestión, reaparece en el nuevo ordenamiento pero de manera muy limitada. Anteriormente, en el supuesto de que un comerciante vendiera un artículo a un precio menor del de compra, no tendría derecho a obtener un crédito total por dicha compra. "Creada por la administración fue suprimida por el Consejo de Estado. En el nuevo I. V. A. reaparece pero muy limitada, este es otro punto en que la legislación francesa se aparta de las restantes de Europa." (22)

El principio de la regla tope se limita a la venta de productos sujetos a una tasa reducida, a ciertas actividades en el campo de la construcción y a la venta de determinados terrenos. (23) De manera general, no se efectúan devoluciones por impuestos pagados que excedan los adeudos fiscales, aunque en algunas ocasiones los créditos se acarrean al año siguiente. Existe una excepción a esta regla en las exportaciones en donde si se puede solicitar devolución de impuestos cuando la deuda fiscal no puede absorber el crédito de los impuestos previamente pagados.

(22). - El I. V. A. en el derecho comparado. - Porras del Corral Alfonso. XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero Madrid Marzo de 1969.

(23). - Artículo 17 (2) del Decreto de 17 de febrero de 1967.

2. - ALEMANIA.

El antecedente inmediato al sistema de valor agregado en este país está representado por un impuesto en cascada conocido como Umsatzsteuer, implantado después de la Guerra Mundial en 1918. Las tasas de imposición desde esta época y aún durante el período de la segunda conflagración mundial se mantuvieron a un nivel reducido de 1 1/2 % a 2%; pero dada la elevación posterior de las mismas en las últimas décadas, surgió una situación crítica por los defectos de la múltiple aplicación de este gravamen.

El sistema de impuesto sobre valor agregado fue creado por la ley de 29 de mayo de 1967, que substituye al impuesto en todas las etapas y al impuesto al servicio de transporte llamado "Beförderungsteuer".

Este impuesto entró en vigor el 1.º de enero de 1968, y sigue las directrices del Consejo de la Comunidad Económica Europea. Su campo de aplicación es muy amplio ya que abarca la entrega de bienes y la prestación de servicios, la auto-entrega de bienes y la prestación de servicios en beneficio propio y la importación de artículos. Se consideran sujetas al impuesto la entrega de cualquier bien susceptible de dicha operación, excepción he-

cha de la transferencia de bienes inmuebles que esta expresamente exenta, a menos que la empresa que efectúe dicha operación considere que le resulta inconveniente y de esta manera podrá convertirse en sujeto del impuesto.

La prestación de servicios está considerada en la ley alemana como aquellas transferencias que no son de bienes. (24) Al decir de Porras del Corral "pueden consistir en una obligación de no hacer o de tolerar un acto o una situación". Ampliando un poco el criterio mencionado debe considerarse efectuada la prestación del servicio cuando se incorpore valor a la transacción en cuestión.

El autoconsumo constituye también el hecho imponible del impuesto ya que de otra manera, como hemos expuesto anteriormente se rompería la cadena de deducciones. Dentro de este concepto se encuentran la utilización de bienes de una empresa para fines ajenos a la misma, el uso de bienes fuera de la empresa, como el caso de un empresario que traslada activos del negocio para su utilización propia, además el uso indebido que se da a los gastos propios del negocio según lo dispuesto por la ley del impuesto sobre la renta.

(24) .- Umsatzsteuergesetz Art. 3 (8).

a. -) Sujetos del Impuesto.

Los empresarios que hagan entregas o presten servicios serán las personas sujetas al impuesto. La definición de empresario en la legislación alemana está contenida en el artículo 2 del Mehrwertsteuer, que dispone que una persona tendrá tal carácter cuando lleve a cabo sus negocios o profesión con capacidad independiente.

Se asimilan a estas personas las corporaciones del sector público que efectúan operaciones sujetas al impuesto, tales como las empresas estatales que suministran energía, o las radiodifusoras. Unicamente los empresarios pueden realizar una operación sujeta al I.V.A. y por consiguiente el pago del impuesto es imputable unicamente a tales personas; no se consideran responsables los clientes o personas que reciben la entrega o prestación de servicio.

b. -) Ambito de Aplicación.

El límite territorial del impuesto lo constituye el territorio propiamente dicho, de esta manera unicamente las operaciones efectuadas dentro del país estarán gravadas. En este orden de ideas, nos acercamos a un problema que tiene un contenido pro-

fundamente político. El concepto de territorio "Inland" abarca, "todo el territorio que formaba parte del Reich alemán el 31 de diciembre de 1937". Incluye la ley el antiguo territorio alemán anexado por la Unión Soviética y Polonia excluyendo Austria y Checoslovaquia que fueron anexados a Alemania en 1938. La parte anexada por la U.R.S.S. y Polonia se considera como "Zollauschluss" o zona franca, fuera del país y para propósitos prácticos fuera de la esfera del I.V.A. (25). De esta manera las entregas y prestación de servicios efectuadas en el territorio de la República Democrática Alemana, se encuentran técnicamente sujetas a la ley del impuesto sobre valor agregado de la República Federal. Las operaciones efectuadas entre las dos Alemanias no se consideran importaciones o exportaciones y el resultado práctico de tratar al territorio de Alemania Oriental como "Inland" no está previsto en la ley alemana (26). Sin embargo el Ministro de Finanzas en ejercicio de la facultad que le confiere la ley (27) publicó dos circulares sobre la

- (25). - No solamente están excluidas del I.V.A. las zonas mencionadas, sino también las "Zollfreigebiete", zonas aduanales libres de impuesto. U.S.T.G. art. 1 (2).
- (26). - European Taxation Noviembre y Diciembre de 1968. The Turnover Tax on Value Added in Europe. página 271. Traducción del autor.
- (27). - U. S. T. G. artículo 26 (4).

imposición a las transacciones entre las dos Repúblicas. La primera trata sobre las entregas efectuadas en la República Democrática Alemana por empresarios establecidos en la República Federal bajo ciertos convenios comerciales, las cuales estarán exentas. (28). Otra circular sigue los lineamientos de la anterior para la exención de la prestación de servicios.

La ley alemana contiene ciertas disposiciones sobre el lugar de la entrega, para gravar las operaciones de los empresarios alemanes en el extranjero. El punto de partida para determinar el lugar esta constituido por la modalidad de que exista o no transporte de bienes. Si este existe, será lugar de la entrega aquel punto en donde se inicie el transporte, en el supuesto de no mediar transporte será el lugar donde se encuentre el bien en el momento de la transferencia del derecho que ampara al mismo. Para la localización de la prestación de servicios se señalan como prestados en Alemania aquellos que según las cláusulas de los contratos, deban prestarse esencialmente en el país; si se trata de servicios de transporte prestados dentro y fuera del territorio nacional, solo la parte que se efectúe en el país estará sujeta al I. V.A.

(28). - Interzonenhandelsabkommen Circular del 10. de septiembre de 1967.

La aplicación práctica de la ley alemana en varios renglones está determinada por la autorización que da la ley al Ministro de Finanzas para expedir circulares y reglamentos. En lo referente a la transportación aérea internacional de aeronaves extranjeras el Ministro de Finanzas puede exepuarlas del I. V. A. en el caso de reciprocidad del gobierno extranjero. De la misma manera está exento el tráfico aéreo entre Berlín Oriental y Occidental. (29)

c. -) Importación de Bienes.

Se exige el impuesto sobre valor agregado en la importación sin tomar en consideración la situación del sujeto pasivo. Este puede ser empresario o consumidor final, pero la ley independientemente de los sujetos, iguala la carga fiscal de los productos extranjeros a la de los producidos en el territorio. La importación se efectúa en el momento en que las mercancías entren a la aduana del territorio alemán. Se incluyen las llamadas Zollanschlüsse, aduanas situadas en territorio extranjero que por razones geográficas y para propósitos aduanales están administradas por Alemania.

(29) Circular del Ministro de Finanzas de 15 de enero de 1968.

La base gravable a la importación de bienes de países fuera del Mercado Común es el valor considerado para fines de la imposición aduanal, que generalmente está representado por el precio más los gastos de seguro o transporte, ocurridos antes de la llegada del objeto al recinto fiscal del país miembro.

En la importación de bienes entre países miembros, como no existe imposición de tributos aduanales, el precio será la contraprestación en dinero o en especie de dichos bienes. Si no existiera la contraprestación se toma en cuenta el valor en la aduana. Se encuentran exentos del I. V. A. sobre la importación las embarcaciones, la moneda alemana y extranjera, las obligaciones, la sangre humana etc.

El Ministro de Finanzas puede exceptuar por disposiciones particulares la importación temporal, pequeños obsequios y el combustible para aeronaves.

Como hemos señalado anteriormente se encuentran exentas las entregas de bienes para exportación, el mismo tratamiento reciben los servicios prestados a nivel técnico consultivo, el diseño de construcción de bienes muebles e inmuebles situados en el extranjero siempre y cuando estos servicios sean prestados para una persona no

residente; los contratos de asistencia técnica prestados al extranjero y el transporte de bienes que están en tránsito en el territorio alemán.

d. -) Exenciones.

En el sistema alemán se pueden distinguir dos tipos de exenciones al I. V. A. En el caso de las exportaciones se otorgan exenciones totales de los impuestos previamente pagados; en la entrega de bienes o prestación de servicios por razones de política social o por que esos bienes y servicios han soportado otro tipo de impuesto se otorgan exenciones parciales a la etapa final, con lo que los bienes o servicios quedarán liberados de la carga en esa etapa. Dentro de estas exenciones se encuentran los servicios bancarios y ciertas transacciones financieras, los servicios de estatales de correo, telecomunicación y radiodifusión, los servicios prestados por hospitales y asilos de ancianos, los servicios prestados por doctores, dentistas, comadronas; los servicios que prestan las escuelas, los servicios prestados por autoridades centrales o locales sobre teatros, conciertos, museos, el arrendamiento de la propiedad inmueble y la navegación dentro del territorio.(30)

(30) U.S. t. G. artículo 4.

La ley señala otras operaciones que están exentas en virtud de estar sujetas a otros impuestos (31) tales como la transferencia de bienes inmuebles sujeta a una tasa de 7% del "Grunderwerbsteuer". Las operaciones de la empresa aseguradoras sujetas a un impuesto sobre seguros "Versicherungsteuer" por lo que están fuera del I. V. A. Igualmente la transferencia de la propiedad de una empresa a cambio de acciones sujeta a un 2% , del impuesto a las sociedades "Gesellschaftsteuer". (32)

Fuera del ámbito del I. V. A. se encuentran las transacciones que están sujetas al impuesto sobre loterías, juegos y apuestas.

Por las reglas teóricas del impuesto sobre valor agregado puede parecer que las empresas se beneficien con las exenciones otorgadas por la ley, sin embargo dichas exenciones pueden ser desfavorables para aquellas empresas que deseen acreditar los impuestos sobre valor agregado previamente pagados y deducir los impuestos pagados en sus compras, aun en las de bienes de inversión y situarse en posición mas competitiva" La ley prevee en el artículo 9, la posibilidad

(31) U.S. t. G. artículo 4.

(32) Kapitalverkehrsteuergesetz de 24 de julio de 1959, ley de impuesto a los cambios de capital.

dad de renunciar a las exenciones. Los empresarios que realicen determinadas operaciones, tales como navegación interior, arrendamiento de bienes inmuebles, servicios bancarios o bien que sean empresarios sujetos al impuesto sobre los bienes inmuebles, sobre seguros. Efectivamente, se les concede el derecho a presentar una declaración ante el Fisco solicitando quedar sujetos al I. V. A. (33).

e). - Tasas del Impuesto.

La ley contempla dos tipos de tasas sin tener como la legislación francesa una tasa para artículos suntuarios. La mayor parte de los bienes y prestación de servicios está sujeta a la tasa normal de 11%, y la entrega de bienes para cubrir necesidades básicas de la población tales como carne, pescado, leche y sus derivados, azúcar, libros periódicos está sujeta a una tasa reducida de 5.5%. En esta tasa se encuentran ciertos servicios considerados como esenciales en una colectividad como los prestados por notarios, arquitectos, consultores de empresas, los servicios gravables de las empresas radiodifusoras, de compañías de teatro y orquestas.

(33) El I. V. A. en el Derecho Comparado. Porrás del Corral Alfonso, XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, Marzo de 1969.

f. -) Pago del Impuesto.

La empresa que entregue un bien o que preste un servicio estará sujeta a calcular la cantidad de impuesto a pagar por dichas operaciones. Si la operación es efectuada con otra empresa el proveedor del bien o del servicio deberá contener los nombres y direcciones de las partes, la exacta descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, el precio de ambos sin el impuesto sobre valor agregado y la cantidad de impuesto a pagar por la transacción en cuestión. Los pagos deberán efectuarse dentro de diez días al final de cada período fiscal que normalmente es de un mes, pero que puede ser de tres meses si la obligación fiscal del empresario, en el año anterior fue menor de 1,200 marcos. (34)

Por lo tanto, el impuesto a pagar está constituido por el impuesto que se debe por la entrega de bienes o la prestación de servicios y por la importación, menos el impuesto previamente pagado respecto de dichos bienes, servicios o importaciones. Si resultara una cantidad a favor del causante ésta se deberá acarrear para el siguiente período gravable. Si la cantidad excede de 1,000.00 marcos se procederá a una devolución a favor del causante, sin que exista en esta legislación la regla tope.

(34) U. S. t. G artículo 18 (2) Véase anteriormente el plazo que da la legislación francesa a las empresas con actividades gravables menores de fr. 200, que puede ser de tres meses para presentar declaraciones.

Existe el principio general de que una empresa no podrá deducir los impuestos previamente pagados en el caso de que los bienes se utilicen en operaciones exentas. Sin embargo, en el caso de exportación de bienes para lograr el desgrave total de las mercancías que saldrán del país, la ley dispone que sí se otorgara crédito de impuestos por dichas operaciones.(35)

Para resolver la cuestión de operaciones exentas y gravadas se instituyó el principio de prorrata, que se aplica por medio de dos métodos alternativos. Se permite el crédito de impuestos previamente pagados sobre bienes o servicios que se han utilizado en operaciones sujetas al impuesto, y no se permite el crédito en operaciones exentas, mientras que se seguirá el cálculo a prorrata sobre bienes y servicios que estén relacionados con operaciones gravables y exentas.

El segundo método consiste en un acuerdo entre el causante y la administración fiscal, para determinar de manera más exacta las operaciones gravables y exentas.

(35) Alemania introdujo sin embargo un gravámen de 2% o 4 % a la exportación como medida transitoria para ayudar a Francia en la Crisis monetaria de fines de 1968.

3. - ITALIA.

Italia mantiene todavía un impuesto acumulativo en cascada a una tasa de 4%, además de otras tasas especiales, dicho impuesto se conoce como "Impuesto generale sull'entrata.

A pesar de la opinión bastante generalizada de que es dudoso que el gobierno italiano cumpla con la obligación del Consejo de la Comunidad Económica de Europa de introducir antes del 1o. de enero de 1970, un sistema de impuesto sobre el valor agregado.(36) El Ministro de Hacienda se encuentra ya en los pasos iniciales al formular un proyecto de ley que contiene un impuesto sobre el valor agregado "imposta sul valore aggiunto" además del I.C.S.C. impuesto integrado municipal sobre el consumo. Ambos impuestos pretenden substituir los impuestos a la venta; a la producción y al consumo, así como otros impuestos indirectos de menor importancia.

El proyecto de ley italiano no comprende como las legislaciones de los otros países miembros un impuesto a todas las etapas de la producción y distribución, ya que la venta al detalle está excluida, sin embargo se aplica a la venta al mayoreo.

Las operaciones sujetas al impuesto sobre valor agregado son la entrega de bienes, su importación y la prestación de ser-

(36) Profesor K. V. Antal Prólogo a la edición especial de European Taxation. Noviembre y diciembre de 1968.

vicios. En principio tanto los bienes muebles como inmuebles están sujetos al impuesto con excepción de terrenos, obligaciones y acciones. Únicamente los servicios que no queden dentro de la esfera del "I.C.S.C." están sujetos al I.V. A. Los sujetos del impuesto son los empresarios "Imprenditori", que según el Código Civil Italiano son "Aquellos que ejerzan profesionalmente una actividad económica organizada con el propósito de producir o cambiar bienes y servicios."

(37)

El proyecto no define todavía los límites territoriales del impuesto pero de acuerdo al sistema adoptado por los demás países miembros de la Comunidad Económica Europea, sin embargo, se puede presunir que únicamente la entrega de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio italiano estarán sujetos al impuesto.

Se encuentran exentas la exportación de bienes, la prestación de servicios sobre bienes de importación temporal y los relacionados con la exportación. (38)

La base gravable para la entrega de bienes y la prestación de servicios será el precio que se cobre por los mismos. En la importación de artículos será el valor de los bienes al mayoreo.

(37) Código Civil Italiano artículo 2082.

(38) Proyecto de ley artículo 5 (4)

El mecanismo de las deducciones impuesto en el proyecto de ley italiana, es el mismo que el mencionado en los otros países miembros. Los empresarios que presten servicios o entreguen bienes pueden deducir los impuestos previamente pagados en la adquisición de esos bienes o servicios y también los impuestos pagados en la importación de artículos. El impuesto sobre registro también se puede acreditar contra los impuestos sobre valor agregado anteriormente pagados.

El proyecto contempla una tasa de 10% sin embargo en el régimen especial aplicable a la agricultura dispone de una tasa reducida de 5% (39)

4. - LUXEMBURGO.

Este pequeño país es miembro de la Comunidad Económica Europea y sujeto por tanto a la obligación de implantar en la fecha fijada por el Consejo un sistema de impuesto a las transacciones comerciales en la modalidad de valor agregado. Actualmente cuenta con un impuesto de tipo cascada similar al impuesto alemán vigente hasta el primero de enero de 1968.

(39) Proyecto de ley. - Artículo 54.

La próxima substitución del sistema acumulativo que es copia del mencionado sistema derogado en Alemania, surge como consecuencia de una serie de reformas fiscales en las que se incluyó la implantación con vigencia suspendida, de una ley de impuesto sobre la renta de las empresas y personas físicas a partir del 1.º de enero de 1969, en lugar de la ley alemana que estaba en vigor desde la segunda guerra mundial.

El proyecto de ley que a la fecha no ha sido discutido en el Parlamento sigue los lineamientos de la C. E. E. en lo referente al hecho imponible del gravamen. Se encuentran sujetas a impuesto la entrega de bienes y prestación de servicios efectuadas a título oneroso en el interior del país, así como la importación de bienes. La entrega se considera como la transferencia a título de dueño del derecho que ampara un bien material mueble o inmueble y se asimilan a estos bienes la energía eléctrica, térmica, la refrigeración y el gas.

El impuesto sobre el valor agregado está establecido para abarcar todas las etapas de producción y distribución de bienes incluyendo el comercio al detalle. Los organismos públicos no están en principio sujetos al impuesto pero por reglamentación posterior pueden convertirse en contribuyentes. (40)

(40) XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. La Neutralidad Exterior y el Impuesto sobre el Valor Añadido. José Luis de Juan Y Peñalosa. pág. 189.

Como en los demás países el autoconsumo está gravado para evitar el rompimiento de la cadena de deducciones, de esta manera la disposición de un empresario de bienes que destina a su uso privado o que transmite gratuitamente se encuentran sujetos al impuesto, así como la utilización de bienes producidos por un -- empresario que destina a necesidades propias de la empresa.

La definición de la prestación de servicios está formulada por el método de exclusión, "aquellas operaciones que no constituyen entrega de bienes son prestación de servicios." (41)

La importación de bienes consiste en la introducción de los mismos en el interior del país. Los sujetos pasivos del impuesto o deudores del fisco son aquellas personas que realizan de manera habitual e independiente operaciones que revelan una actividad económica sin importar el ánimo de lucro. La actividad económica está definida en el Proyecto de ley como la actividad de producción comercio o prestación de servicios incluyendo las industrias extractivas, la agricultura y las profesiones liberales.

Las exenciones que preve el proyecto se refieren a la exportación de bienes y servicios las que no permiten el derecho de opción por parte de los contribuyentes y otro tipo de exenciones que

(41) Artículo 7 del Proyecto de Ley.

pueden ser invocadas por el sujeto pasivo.

El proyecto de ley da una enumeración de las primeras incluyendo la entrega de bienes remitidos o transportados al extranjero, la prestación de servicios a un comitente extranjero cuando el valor que se agrega por dichos servicios recaiga en bienes sujetos a exportación, cuando los servicios prestados son por cuenta de un extranjero, las prestaciones de servicios relacionadas con la remisión o transporte de bienes al extranjero o bienes que cruzan el país en tránsito.

La base gravable está determinada por el precio del artículo incluyendo impuestos distintos del I. V. A. y los gastos accesorios tales como transporte, seguro de las mercancías etc.

En el caso de la importación se tomará como base el precio de compra y si este no puede determinarse, por el valor de los bienes en el momento de la importación, siempre que no sea inferior al valor en la aduana.

Las tasas no han sido fijadas todavía, pero parece desprenderse que el sistema se asemejará al adoptado por Holanda y Alemania conteniendo una tasa normal y otra reducida.

Se causa el impuesto en el momento de la entrega, cuan-

do se presta el servicio o cuando los bienes penetran al interior del país; si las operaciones gravables están sujetas a la expedición de facturas se considera causado el impuesto en el momento mismo de la facturación.

Se permite la deducción de impuestos pagados por los bienes y servicios recibidos, por la importación de bienes y por los casos de autoconsumo interior y exterior antes señalados. No están sujetos a deducción los impuestos que han soportado los bienes utilizados en operaciones exentas, excepción hecha de la exportación.

Si un empresario efectúa operaciones exentas y gravables estará sujeto a la regla de prorrata aunque a distinción de otros países la modalidad es que se aplica el sistema de deducción inmediata en lugar de la "prorrata temporis".

Para finalizar la exposición de la futura reforma legislativa sobre imposición a la cifra de negocios en Luxemburgo, parece interesante notar que en el supuesto de que en determinado ejercicio fiscal la cantidad de impuesto pagado previamente y por lo tanto deducible fuera mayor que el impuesto a pagar, se permitirá al término del año calendario la devolución si es que la cantidad en cuestión excede un importe determinado reglamentariamente en fecha próxima.

5. - HOLANDA.

Antes de iniciar los estudios tendientes a la implantación de un sistema de impuesto sobre el valor agregado, Holanda mantuvo durante 28 años un impuesto acumulativo en múltiples etapas que causaba numerosas distorsiones competitivas tanto en el mercado interno como en el internacional. Producía el 22% del total de ingresos fiscales del Gobierno Holandes, lo que motivó la decisión de las autoridades de aumentar esta cifra de recaudación por medio de un impuesto no acumulativo. Estas razones aunadas a la obligación de este país de adoptar el sistema propuesto por la Comunidad Económica Europea, hicieron que la ley de 28 de junio de 1968, contenga las disposiciones relativas a la implantación de un sistema de impuesto sobre el valor agregado. (42)

Este impuesto substituye al impuesto acumulativo en cascada en vigor, y en principio la entrega de bienes y la prestación de servicios llevada a cabo dentro del territorio holandés, así como la importación de bienes. La diferencia fundamental consiste en que la propiedad inmueble estará sujeta al impuesto sobre valor agregado cuando sea transferida o cuando esté sujeta a arrendamiento.

(42) A partir del 1.º de enero de 1969.

Los bienes se definen en la ley como todos los objetos tangibles muebles o inmuebles incluyendo al gas y a la electricidad (43). Los servicios son aquellos actos distintos de la entrega de bienes efectuados a cambio de una contraprestación, si un acto de comercio no se considera entrega de bien, será por lo tanto un servicio a menos que sea prestado en forma gratuita. La ley define el concepto de entrega en forma detallada, como cualquier transferencia del derecho de uso del propietario, que normalmente sucede por medio de un contrato (44)

Las personas sujetas al impuesto son los empresarios que efectúan entregas de bienes o presten servicios. La ley define al Empresario como aquella persona que de manera independiente lleva a cabo operaciones comerciales, incluyendo las profesiones liberales. El concepto de utilidad obtenida no es esencial para determinar si una persona se debe considerar empresario, ya que la misma ley dispone que aquellas organizaciones que no lucrativas deben considerarse sujetas al gravamen.

Las corporaciones del sector público que llevan a cabo operaciones comerciales, como las empresas propietarias de energía o que prestan servicios de transportación, están sujetas

(43) Artículo 5o.

(44) Ley Artículo 4o.

al impuesto sobre valor agregado ya que caen dentro de la definición de empresario; ciertos profesionistas como los doctores, abogados, contadores y todas aquellas personas que lleven a cabo una actividad independiente, se considerarán empresarios dado que ejercen una profesión. Sin embargo, si una persona está bajo la dirección y dependencia de un patrón, no entrará dentro de la definición de empresario, ya que no lleva a cabo un negocio independiente.

El ámbito territorial del impuesto es el que la ley define como "dentro del reino". A pesar de que este término comprende el territorio europeo, las Antillas Holandesas y el Surinam los últimos dos territorios tienen autonomía fiscal y de esta manera la aplicación territorial del impuesto sobre el valor agregado está limitada al primero, así las entregas de bienes y los servicios prestados por empresarios holandeses a residentes de las Antillas Holandesas y del Surinam, se consideran como exportaciones y por otra parte, las entregas de los residentes de estos dos territorios al territorio holandés se tratan como importaciones y están gravadas.

El lugar de la entrega se determina por virtud del transporte del bien en cuestión. Si va acompañada por un servicio de transporte el lugar será aquél en el que se encuentre el bien, en el momento en que se inicie la transportación. Si no existe transporte, la entrega ocurre en el lugar en que se encuentra el bien en el momento de la misma. De esta manera se asegura que el menor número posible de empresas extranjeras estén sujetas a las disposiciones del impuesto sobre valor agregado holandés. Otro efecto es que los bienes exportados por los empresarios holandeses se consideran entregados en Holanda y por tanto sujetos al impuesto sobre valor agregado. Si un empresario holandés vende bienes que están situados en Holanda a una persona no residente, bajo un contrato por el cual el título se transfiere en el país extranjero, de esta manera, la entrega se considerará efectuada en Holanda y se aplicarán las reglas del impuesto sobre valor agregado a la exportación.

Las siguientes reglas sirven para determinar el lugar donde se consideran prestados los servicios. Si un empresario establecido en Holanda presta servicios se considerarán efectuados en el territorio holandés; los servicios de un empresario establecido en el extranjero se considerarán como prestados en Holanda si se efectúan a través de un establecimiento permanente en el país, y

se considerarán prestados donde esté establecido el cliente si el servicio no se presta a través de un establecimiento permanente en Holanda. En el caso de que el cliente no sea empresario, el lugar será considerado como donde verdaderamente se preste el servicio.

En el transporte de bienes y pasajeros la ley dispone que estos servicios se considerarán prestados en el lugar donde se lleve a cabo el transporte, (45) sin embargo, el transporte de pasajeros hacia el extranjero o de lugares fuera de este país están exentos del impuesto sobre valor agregado.

En concordancia con la segunda directriz de la C. E. E. el acto mismo de la importación genera el impuesto con el objeto de que en el momento de la importación, los bienes soporten una carga fiscal igual a la de los bienes producidos en el país.

No existe ningún requisito para determinar la calidad del importador, este puede o no ser un empresario y es irrelevante que el hecho de la introducción de mercancías dentro del país esté en conexión con la entrega del bien importado. De esta manera un consumidor privado es igualmente responsable del pago del impuesto- por el hecho de la importación- que una empresa no residente que envía bienes a sus sucursales en Holanda. Se concede

(45) Artículo 6 (3).

la exención a ciertos artículos de importación tales como aquellos bienes que habiendo sido exportados vuelven a introducirse en territorio holandés; bienes que se utilizan para fines científicos o culturales por organizaciones autorizadas por el Ministro de Finanzas, y los artículos utilizados por las misiones diplomáticas y sus agentes.

El impuesto holandés es sumamente amplio y la limitación que comporta está contenida en las disposiciones de la ley al considerar ciertos bienes y servicios exentos del impuesto así como a ciertas personas cuya actividad está dedicada a la agricultura o que poseen pequeños negocios.

Las exenciones a los bienes y servicios se dividen en dos categorías según se otorguen por razones de protección al último consumidor o por cierta conveniencia de tipo administrativo. Se protege al consumidor final ya que el último valor agregado en la etapa final no se grava, si se concediera un trato favorable a las etapas intermedias, el consumidor final no estaría beneficiado ya que el valor agregado en esas etapas se gravaría en la etapa última con la desventaja resultante para el último consumidor.

Dentro de las primeras se encuentra la entrega de productos alimenticios y bebidas por empresas no lucrativas y el

abastecimiento a cargo de estas empresas de medicinas y ropa a personas de escasos recursos, los servicios de enfermería sin ánimo de lucro, los servicios sociales ordenados por la autoridad administrativa cuando no se pueda obtener utilidad, los servicios educativos prestados por instituciones señaladas por el Estado cuando no se pretenda obtener una ganancia de tipo pecuniario y la transmisión de programas de radio y televisión a cargo de organizaciones autorizadas por el Estado o a cargo del mismo excluyendo los anuncios.

El otro tipo de exenciones permite aligerar la carga administrativa del sistema impositivo aunque sin beneficiar el consumo final. De este modo están exentas las entregas de bienes inmuebles por un empresario que no pudo acreditar ni total, ni parcialmente el impuesto previamente pagado respecto de dicha propiedad.

El arrendamiento de bienes inmuebles excluyendo las fábricas, maquinaria, hotel y acomodo por un período limitado de tiempo, la entrega de activos de un negocio, siempre y cuando el empresario en cuestión se dedique a la entrega de bienes y presta-

ción de servicios que están exentos del I. V. A. Se pretende evitar que aquellos contribuyentes que normalmente están fuera del impuesto, queden sujetos por una operación eventual. Se encuentran exentos los servicios postales telefónicos y telegráficos y algunos servicios de transportación, la venta de seguros y los servicios prestados por los agentes aseguradores, así como los servicios de reporteros de prensa y fotógrafos.

El tratamiento a la exportación sigue al igual que las importaciones, los lineamientos señalados por la segunda directriz de la C E E. no solamente de exepctuar las operaciones de exportación del impuesto, sino conceder devoluciones a los impuestos sobre el valor agregado previamente pagados respecto de los bienes exportados. Holanda dió una ligera variante a su legislación al considerar la exportación sujeta al impuesto pero a una tasa de cero; de esta manera el empresario que entrega el bien o presta el servicio que se exportará está sujeto a esta tasa, lo que de hecho constituye una exención y tiene derecho al crédito total de los impuestos anteriormente pagados, solo que formalmente se encuentran dichas operaciones sujetas al gravamen.

El impuesto sobre el valor agregado en Holanda es un impuesto al gasto relacionado con el consumo de bienes y la prestación de servicios que se recauda a través de los enteros del gravamen

que hacen los empresarios a tasas fijas sobre el valor que han agregado a los bienes o servicios en cuestión. Dichas cantidades se forman al aplicar la tasa adecuada a las operaciones celebradas durante el período gravable que comprende tres meses. El contribuyente formula una declaración sobre ese lapso de tiempo en el mes siguiente, aunque puede optar por un período gravable de un mes o la misma autoridad fiscal puede fijarlo.

La base gravable está constituida por el valor total en dinero o en especie del bien o servicio que recibe la persona a quien se le carga el impuesto.

El valor total incluye todos los gastos como transporte, seguros etc. excluyendo el I. V. A. mismo, aunque la autoridad administrativa puede excluir ciertos gastos (46)

Tasas del Impuesto.

Se establece una tasa normal aplicable a la mayoría de las entregas y prestación de servicios de 12%, una tasa reducida de 4% sobre ciertos bienes necesarios para satisfacer necesidades esenciales de la población, o de tipo cultural o social, se aplica la tasa

(46) Ley Holandesa del I. V. A. artículos 8 (2) y 29 (1)

de cero a las exportaciones que es una ficción y no existe en la legislación holandesa una tasa elevada para artículos suntuarios. (47)

(47) La legislación anterior contenía tasas elevadas de 7% aplicable a la venta al detalle de cigarrillos, otra de 14% para cerveza, vinos etc. una de 18% para licores, joyas, motocicletas y yates y una elevadísima de 25% para aparatos de televisión, y aviones particulares. European Taxation The Turnover Tax on Value Added in Europe. pág. 290.

CAPITULO IV.

LA POSICION DE INGLATERRA.

1. - El Informe Richardson

- a). - El purchase tax .
- b). - Tasas de imposición.
- c). - Administración del Impuesto.
- d). - Análisis comparativo entre el sistema inglés y el T. V A. francés.
- e). - Conclusiones de la Comisión Richardson.

2. - Corriente a favor del impuesto al valor agregado en Inglaterra.

- a). - Cambios operados.
- b). - Situación de la Balanza Comercial Inglesa
- c). - Conclusiones.

La Posición de Inglaterra.

Resulta interesante para propósitos de nuestra exposición, el análisis de la posición adoptada por el Reino Unido sobre la imposición tributaria al volúmen de negocios. La inclusión de Inglaterra en el Mercado Común no parece viable a corto plazo, ya que la política exterior de Francia fue consecuente en rechazar las peticiones del Gobierno Inglés para que se le admitiera en el seno de la C. E. E. Sin embargo, se han convocado reuniones de Ministros de la Comunidad, para considerar nuevamente las solicitudes británicas tendientes a su incorporación en el Mercado Común. En estas asambleas "el tema fundamental a tratar será el ajuste del sistema inglés de imposición con las legislaciones acordadas en los países del Mercado Común Europeo y que en algunos se encuentra en vigor actualmente." (1)

Entre los expertos ingleses de imposición indirecta, ha operado un cambio fundamental en las consideraciones sobre la adopción de un sistema de impuesto sobre valor agregado, que va desde el rechazo absoluto de este sistema por el Reporte del Comité de Imposición a las Ventas, conocido como Reporte Richardson, hasta

(1) Lic. Alfredo Gutiérrez Kirchner . Curso Monográfico del Impuesto sobre el Valor Agregado. Programa de Preparación de Abogados. Secretaría de Hacienda y Crédito Público . Julio 23 de 1969.

los recientes trabajos preparados por un grupo de profesores de diversas Universidades Británicas, coordinados fundamentalmente por el profesor David Stout, en que se inclinan por un tipo de imposición similar al formulado por las directrices del Consejo de la C. E. E. (2)

1. - EL INFORME RICHARDSON.

Uno de los documentos mas completos en que se sostiene una posición contraria al sistema de valor agregado es el Reporte de la Comisión de Imposición a las Ventas. Estos estudios surgieron debido al interés del Gobierno Británico por aumentar el desarrollo económico y promover las exportaciones, de distribuir equitativamente la carga fiscal, de mantener la renta pública así como de mejorar la eficiencia en la recaudación y la administración tributaria.

Inglaterra se encontró frente a varios hechos que la hicieron dudar sobre la efectividad de su sistema en el año de 1964. El sistema inglés del "Purchase Tax" producía 1/15 de la recaudación total, mientras que Alemania recaudaba 1/6 de los impuestos totales por medio de su impuesto acumulativo y Francia 1/4 al 1/5, ya que su sistema se amplía a bienes y servicios.

(2) El impuesto sobre el valor agregado. La posición del Reino Unido y la experiencia europea. Oxford 1969.

El Comité Richardson rechazó la posibilidad de adoptar un sistema similar al vigente en Alemania en esa época y para ello se basó en las críticas hechas dentro y fuera de este país, la imposición es acumulativa y ciega, propicia el crecimiento vertical de las empresas, ya que aquellas que por su capacidad económica pueden evitar las diversas etapas, eluden el pago del impuesto disfrutando de una posición más ventajosa. Además es enorme la dificultad de calcular el desgrave a las exportaciones y las medidas compensatorias a las importaciones.

Desechado el sistema en cascada, el Comité examinó el propósito del impuesto sobre valor agregado analizando el sistema impositivo francés, desde su desarrollo histórico hasta la administración del impuesto y el tratamiento a las importaciones y exportaciones, para compararlo con el impuesto inglés del purchase tax.

a). - El Purchase Tax.

Este impuesto nace por la imperiosa necesidad del Gobierno de hacer frente a la economía de guerra y posteriormente de la post-guerra. Se aplica a la etapa de los mayoristas y sobre ciertos bienes de consumo, sin gravar los servicios prestados. La recaudación esperada de este impuesto en el ejercicio fiscal 1963-1964 fue de 545 millones de libras, distribuidos de la siguiente manera según las tasas de imposición:

Tasa de 10% - 170 millones de libras.

Tasa de 15% - 55 millones de libras.

Tasa de 25% - 320 millones de libras.

b. -) Tasas de Imposición.

Las tasas de este impuesto han cambiado conforme a la demanda especial de algunos productos, así como por razones presupuestarias o de política social. Durante la segunda guerra en el año de 1943, alcanzó la proporción de 100% y en algunos meses del año de 1947 llegó hasta el 125%. Con estas medidas se limitó el comercio interno frenando el desarrollo económico, produciendo enorme descontento entre los contribuyentes.

Posteriormente se adoptaron ciertas medidas tendientes a normalizar la demanda de los consumidores. En el año de 1955, se implantó una tasa reducida sobre las industrias del vestido y mobiliaria. Tres años más tarde, se hizo una reducción de todas las tasas y del campo de aplicación del impuesto para limitar la carga sobre un menor número de bienes de consumo. "El impuesto sigue teniendo cierto grado de discriminación. No recae sobre gastos destinados a satisfacer necesidades básicas como la alimentación y el combustible y grava a tasas bajas otros bienes esenciales; aunque no demuestra la discriminación exagerada que había com-

portado anteriormente." (3)

En julio de 1966 las tasas se aumentaron a 11%, 16 1/2 % y 27 1/2% y a partir del 19 de mayo de 1968 a 12 1/2%, 20% y 33 1/3% para algunos artículos y 50% para otros. (4)

c. - Administración del Impuesto.

Los mayoristas deben estar registrados y pagan el impuesto cuando entreguen los bienes a un comprador que no está registrado, cuando esta operación la efectúen con comerciantes detallistas, estos no pagan el impuesto por las ventas que realizan. En estos términos el impuesto se causa sobre el valor al mayoreo de los bienes, o sea el precio de las mercancías sin impuesto que un mayorista vende a un comerciante al menudeo.

El impuesto debe pagarse trimestralmente ante la Oficina Recaudadora denominada "Customs and Excise". Las declaraciones se presentan un mes antes y contienen el impuesto causado sobre las ventas y operaciones gravables en ese período. La Administración puede efectuar visitas trimestralmente para verificar si los bienes han sido gravados a las tarifas adecuadas, asimismo puede efectuar inspecciones a los comerciantes al detalle y comprobar las importaciones, las que se efectúan como si

(3) Report of the Committee on Turnover Taxation, Londres. Marzo de 1964. Traducción del autor.

(4) Border Tax and Adjustments tax Structures, O.C.D.E. Paris 1968, pág. 168.

las mercancías fueran del mercado nacional.

El gasto de la actividad administrativa del purchase tax en el ejercicio 1963-1964 fue de un porcentaje de 0.86 de la recaudación total del impuesto, es decir de cuatro millones de libras.

El Comité Richardson analizó el impacto fiscal sobre el costo de los negocios y determinó que dadas las características del impuesto al definir una serie de artículos destinados al uso industrial o profesional, distintos de los bienes de consumo y considerarlos fuera del impuesto, si es que no se determina si los bienes son para consumo propio del negocio, se gravan de una manera más amplia, así solo una proporción adicional muy baja es la que se adiciona a los costos industriales o comerciales. Como en los automoviles, muebles para oficina, papelería etc.

Existen otros objetos que por su naturaleza están fuera de la esfera del impuesto, tales como las herramientas o materiales para construcción que ocasionalmente los compra un particular y de manera general las personas dedicadas a esa industria.

d. - Analisis comparativo entre el sistema inglés y el T. V. A. francés.

La Comisión realizó un estudio comparativo del sistema inglés

con el de valor agregado representado por el impuesto francés que algunos años más tarde fue el modelo que siguió la Comunidad Económica Europea.

El purchase tax grava exclusivamente ciertos productos de consumo en una sola etapa, la de los mayoristas, mientras que el impuesto francés grava todas las etapas de la producción hasta la etapa de venta al mayoreo y se aplica sobre los bienes de consumo, materias primas, productos semielaborados y bienes de inversión. Ambos sistemas tienen tasas diferenciales, el inglés cuenta con tres y el francés con cinco. La recaudación el impuesto en el purchase tax se lleva a cabo en una sola etapa, mientras que en el impuesto sobre valor agregado la recaudación se efectúa en cada una de las etapas, mediante el mecanismo de pagos fraccionados.

En el año de 1962, el T.V.A. francés produjo 7.3% del producto nacional bruto, mientras que el purchase tax 2.3%. (5)

- (5) A pesar de lo anterior, el Comité Richardson señaló que la tributación indicada en Francia es distinta. Inglaterra obtiene ingresos mayores a los del purchase tax en la imposición a bebidas alcohólicas y tabaco, productos que en la ley tributaria francesa están dentro del impuesto sobre valor agregado.

Dado que las tasas del purchase tax son más elevadas y el pago se efectúa en la etapa final parece ser psicológicamente menos irritante el sistema francés, ya que la carga tributaria está distribuida entre todas las empresas que participan en las etapas de producción y distribución.

Sin embargo, estas consideraciones de tipo psicológico según la opinión oficial de ese momento no fueron determinantes para una posible sustitución del sistema vigente. "No pensamos que estas consideraciones de tipo psicológico tengan gran importancia en este país. Los comerciantes ingleses que pagan el purchase tax, también consideran el impuesto como adicional a los precios. Se consideran como recaudadores fiscales, como intermediarios entre el Estado y los consumidores". (6)

e. - Conclusiones de la Comisión Richardson.

Al analizar las conveniencias de un sistema de impuesto sobre el valor agregado en sustitución del purchase tax, el Informe Richardson se inclinó por otra solución consistente en la ampliación del sistema vigente a otros artículos de consumo, manteniendo el gravamen a una sola etapa.

(6). - Report of the Committee pág. 37.

La substitución no traería para Inglaterra un beneficio sobre la Balanza de Pagos ya que las exportaciones aumentarían siempre y cuando el nivel de precios no aumentara por la cantidad total de impuesto sobre el valor agregado, pero este efecto parece inevitable por la acción recíproca de precios y salarios. (7)

Otra de las razones de la Comisión para desechar el sistema de valor agregado, está en relación a la carga adicional de trabajo administrativo que implica dicho sistema tanto a la administración Fiscal, como a los contribuyentes. Todas las empresas tendrían que calcular el impuesto pagado por sus compras para deducirlo del causado por sus ventas, con el consiguiente gasto administrativo que representa un sistema de organización que permite tener a la mano las facturas de dichas operaciones, mismas que sirven como prueba para la deducción de impuesto. El impuesto total no lo recibe el Fisco de los causantes en la etapa final, sino que recibe numerosos pagos por cantidades mínimas y el trabajo administrativo es por tanto oneroso y pesado.

Concluye la Comisión señalando que sería un serio in-

(7) Report of the Committee. . . . Sumario y Conclusiones Pág. 79.

conveniente la substitución, ya que nunca se beneficiaría el desarrollo económico, sino que por el contrario se paralizaría el mismo, en perjuicio de la Gran Bretaña.

Sin embargo, estas críticas que la Comisión Richardson señaló al sistema de impuesto sobre el valor agregado, son al decir del Reporte aplicables al caso Inglaterra y es por eso que las conclusiones mencionadas están sujetas a revisión misma que propondremos en función de los estudios hechos por los mismos ingleses.

2. - Corriente a favor del Impuesto al valor Agregado en Inglaterra.

a). - Cambios operados.

Han operado ciertos cambios en diversos aspectos desde 1964, fecha en que se formuló el Reporte, como la introducción de un nuevo impuesto conocido como el Selective Employment Tax o impuesto a las nóminas. Este gravámen amplió la base fiscal al incluir la prestación de servicios, pero tiene ciertos inconvenientes como la tasa fija que no es proporcional a la nómina, presenta la dificultad de distinguir claramente las clases de empleo y no se puede efectuar desgrave a la exportación.

El Comité Richardson señaló que los empresarios que fueron consultados opinaron que los elementos que toman para determinar una inversión no contienen ninguna consideración sobre la carga fiscal a la misma. "La mayor parte de los inversionistas nos comunicó que ellos toman en cuenta principalmente la cantidad bruta de rendimiento esperada antes del impuesto al considerar una nueva inversión y que sería muy poco probable que revisaran sus tablas de rendimiento si se aboliera el purchase tax. Más aún, aquellos empresarios que señalaron que toman en cuenta los rendimientos netos después del impuesto, no consideran que la substitución fiscal traiga consigo una diferencia real sobre sus decisiones para invertir". (8)

Pues bien, resulta que otro de los cambios ocurridos en el círculo de empresariosingleses está constituido por las nuevas consideraciones para invertir. Actualmente el cálculo de una inversión se hace tomando en cuenta cantidades después del impuesto y no bases brutas sin impuesto. Esto quiere decir que cualquier reducción fiscal constituye un ahorro en los costos, así como los gravámenes a las nóminas, reflejan un aumento de los costos.

Otro de los cambios acontecidos es que la tributación directa en Inglaterra ha alcanzado tasas tan altas sobre los ingresos

(8) report of the Committee. . . Pág. 83.

que los incentivos fiscales se han reducido y por otra parte es sumamente difícil aumentar estos impuestos y por lo tanto no se puede mantener una flexibilidad deseable en la tributación.

La simplicidad del sistema vigente en Inglaterra se ha convertido en una seria desventaja ya que su mecanismo de operación permite la acumulación de impuestos. Cuando los bienes que han soportado purchase tax se utilizan en la producción de otros artículos que quedaran sujetos al mismo impuesto, no existe ningún método de deducción que evite la doble imposición. Por el contrario el sistema de valor agregado comporta la máxima neutralidad en este respecto.

El profesor David Stout entiende el sistema de valor agregado como un gravamen al consumo final y no como un verdadero impuesto sobre el valor agregado. "Es un método de recaudación por medio de pagos fraccionados de los gastos nacionales al consumo final" (9) propone además una reestructuración del sistema fiscal británico basado en las siguientes consideraciones. Para los años 1968 1969 por cada 1 por ciento de impuesto sobre el valor agregado se recaudarían 200 libras mientras que con una tasa de 4 1/2 igualaría la recaudación del sistema actual; Otros países como Alemania, Holanda, Dinamarca y Suecia han necesitado tasas doblemente superiores para poder substituir sus impuestos anteriores al valor agregado.

(9) David Stout. Economic Aspects of a Value Added Tax in the United Kingdom.

"Supongamos que el Impuesto sobre el valor agregado substituyera al Selective Employment Tax (impuesto a las nóminas) cuya recaudación estimada en el ejercicio 1968-1969 es de 485 libras, al impuesto especial a los hidrocarburos cuya recaudación estimada en el ejercicio 1968-1969 es de 485 libras, al impuesto especial a los hidrocarburos cuya recaudación es de 900 libras, juntando estos datos podemos formular un presupuesto imaginario, basándonos en un I. V. A. con una tasa de 12% sobre el consumo final de bienes y servicios.

Abolición del purchase tax;	L 890
Abolición del SET:	L 480
La mitad de los impuestos a los hidrocarburos.	L 450
Alicientes fiscales y beneficios a los jefes de familia de bajos ingresos y a familias numerosas.	<u>L 250</u>
	L 12,070

Impuesto sobre valor agregado al 12% sobre el consumo final de bienes y servicios.	L 2,400 (10)
--	--------------

Este supuesto un tanto teórico no resuelve los múltiples problemas que trae como consecuencia la substitución de un sistema

(10) David Stout. Obra cit.

fiscal. En el caso de operar esta, el cambio repercute en toda la estructura económica y política de un país. (11) Las objeciones que se formulan a la adopción del sistema en cuestión están referidas principalmente al aumento de los precios, a la carga adicional de trabajo administrativo que implica este impuesto, y su repercusión en la balanza de pagos de un país.

En lo tocante al primer argumento sobre los precios no puede pensarse en que los precios suban por la adopción de este impuesto. Los impuestos que substituye reflejan su impacto sobre los precios de los productos de manera que el nivel general de los mismos no tiene por que cambiar.

Mas aun, el impuesto sobre valor agregado provoca la igualdad en la competencia, ya que al no permitir la integración vertical de las empresas las mismas se encuentran en un plano en que la situación competitiva es más intensa y por lo tanto mas perfecta dando como resultado la restricción a la elevación de los precios. Sin embargo, tal y como sucedió en Dinamarca los precios de los productos alimenticios aumentarían siempre y cuando no exista impedimento a la competencia. En el caso de que los precios se elevarán sería un

(11) El sistema fiscal debe ser revisado como un todo.

efecto a corto plazo debido a errores administrativos o a la situación particular de la economía de un país, pero los beneficios del sistema reducirían ese aumento por las ventajas que presenta el I. V. A. al ser mayor la base fiscal, las tasas serán menores y producirán enormes ingresos al país, la carga fiscal estará repartida entre dos millones de contribuyentes ingleses en vez de 65,000 que actualmente pagan el purchase tax.

Esta afirmación nos lleva a otra de las objeciones mencionadas consistente en la carga adicional de trabajo que representa para las autoridades fiscales el controlar y administrar un sistema tan amplio.

La crítica principal está contenida en el documento de la Comisión Richardson y seguramente influenciada por las dificultades que a presentado el sistema francés del *Taxe sur le valeur ajoutée* ya que fue el que la Comisión tomó en cuenta al hacer su informe. Sin embargo las investigaciones más recientes han ido más allá del sistema francés.

El profesor Stout ha señalado la conveniencia de una tasa única para evitar los problemas administrativos de la contabilidad y control del impuesto. El sistema de tasa única ha dado magníficos re-

sultados en Dinamarca y es una preocupación del Gobierno francés la multiplicidad de las mismas. "Me comunicaron en las oficinas de la Cámara Alemana de Comercio que aproximadamente 80% de la carga administrativa de los comercios surge del hecho de la dualidad de tasas del I. V. A. " (12)

Se ha ~~propuesto~~ un mecanismo de control similar al adoptado por Alemania consistente en que los contribuyentes participen en la recaudación del impuesto sobre la base de la presentación mensual de declaraciones sobre las ventas y el total de impuesto facturado por las mismas separadas de las facturas de compras y permitiendo la revisión anual de las autoridades fiscales cuando efectúen auditorías para verificar los ingresos anuales para propósitos del impuesto sobre la renta a las personas físicas y empresas. El problema administrativo subsiste para aquellas contribuyentes de escasos recursos económicos cuyo monto de negocios no les permite llevar a cabo una contabilidad adecuada al sistema del impuesto sobre el valor agregado. Solo que podía establecerse un método por el que los pequeños empresarios estarán sujetos a un régimen estimativo sobre sus operaciones o bien sujetos al impuesto cuando tuvieran cierta signi-

(12) Stout David Economic Aspects. Obra Cit.

ficación económica. (13)

b. - La situación de la Balanza Comercial Inglesa.

El otro argumento en contra del impuesto sobre valor agregado está fundado en la repercusión económica en el comercio exterior de Inglaterra.

Una balanza comercial favorable supone de manera general que las exportaciones sean superiores a las importaciones de bienes y servicios y además es un renglón de primera importancia para lograr una balanza internacional de pagos positiva. El gravamen a los bienes y servicios producidos o importados por un país ejerce una influencia decisiva sobre la actividad productiva y esta razón es la que llevó al Gobierno Inglés a considerar de nuevo la efectividad de sus impuestos. La manifiesta lentitud del incremento de la productividad es un serio obstáculo a la balanza de pagos, los precios aumentan en el interior y las mercancías se encuentran en una situación competitiva desfavorable frente a los productos extranjeros, por lo que las importaciones tienden a aumentar con el lógico efecto de que las exportaciones sean más costosas. El siguiente cuadro

(13) En este sentido Mitton Antony. Un Impuesto para el momento actual. XV Semana de Estudios de Derecho Financiero Madrid 1967. Pág. 567.

da una idea de esta situación:

Comparación de los movimientos de precios en el mercado interno y de exportación 1956-1964.

	1956	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964
Precios internos comercio al detalle	94	97	100	101	101	104	108	109	118
Precios de exportación.	96	99	100	100	102	103	105	107	109

Fuente: Central Statistical Office Monthly Digest and Reform or Regret (Birmingham Bow Group July 1965).

c. - Conclusiones.

La substitución del sistema vigente daría como resultado que al reducirse los precios se aumentaría la productividad económica con lo que se favorecería la situación competitiva de los productos ingleses frente a los productos importados. Además se ampliaría el campo de acción de las empresas ya que al concederse devoluciones a las exportaciones éstas entrarían a la competencia en el mercado exterior

o aumentarían su actividad de comercio fuera de las fronteras de Inglaterra. El efecto de una mayor actividad en las exportaciones sería un estímulo a las inversiones sobre las empresas exportadoras lo que beneficiaría el desarrollo económico, ya que se reducirían los precios de los productos destinados al comercio exterior de la Gran Bretaña.

La adopción de un sistema de impuesto sobre el valor agregado en Inglaterra colocaría a este país en una situación en que la balanza de pagos se verá mejorada por el aumento de las exportaciones el incremento al desarrollo económico asegurará un mejor desarrollo de los factores de la producción y será un valioso argumento para que la Comunidad Económica Europea considere la petición del Gobierno inglés de ingresar al Mercado Común. La decisión tiene un contenido profundamente político, pero el señalado cambio de la legislación impositiva, adecuado a las directrices del Consejo contiene los elementos económicos para que el número de países miembros de la C. E. E. pueda ampliarse a siete, sin el problema de transición que surgiría si se permitiera el ingreso de Inglaterra sin haber adoptado el sistema acordado por los demás países.

INGRESOS FISCALES DEL REINO UNIDO
(millones de libras esterlinas)
1985

		Porcentaje total	Porcentaje sobre el Producto u al bruto
a: Impuestos al consumo.	3,777	34.8%	10.7%
De los cuales: Impuesto a las ventas y a la cifra de negocios:	647	6.0%	1.8%
Impuestos sobre consumo especial:	2,954	27.3	8.3
Impuestos anteriores, de los cuales:			
Cigarrillos y tabaco..	1,000	9.2	2.8
Bebidas alcohólicas.	617	5.7	1.7
Hidrocarburos....	773	7.1	2.2
Otros.....	564	5.2	1.6
Derechos de Aduana..	176	1.6	0.5
B Impuestos sobre la Renta.	3,839	35.4	10.8
De los cuales: Impuesto al Ingreso Personal.	3,250	30.0	9.2
Impuesto sobre utilidades	588	5.4	1.7

		Porcentaje total	Porcentaje sobre el producto nacional bruto.
C. - Impuesto sobre capital, propiedad sucesiones y donaciones	292	2.7%	0.8
D. - Impuestos a la Propiedad.	1,245	11.5	3.5
E. - Cuotas del Seguro Social	1,685	15.5	4.8
Aportaciones de los patrones:	831	7.7	2.3
Aportaciones de los obreros:	785	7.2	2.2
Otras aportaciones.	69	0.6	0.2
Total:	10,838		30.6%

Únicamente los impuestos señalados en estos incisos.

Fuente: Border Tax Adjustments and Tax Structures. O. C. D. E. Paris 1968 Pág. 252.

CAPITULO V.

El Sistema Vigente de Impuesto a las Ventas.

1.- Antecedentes.

2.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

a) **Objeto del Impuesto.**

b) **Sujetos del Impuesto**

c) **Tasas de Imposición.**

d) **Exenciones.**

e) **Control Administrativo del Impuesto.**

3.- Administración del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en el D.F.

a) **Delegación de la Facultad Administrativa.**

b) **Actividad Administrativa.**

c) **Recaudación del Impuesto.**

1.- Antecedentes.

El antecedente de nuestro actual sistema de impuesto a las ventas es el llamado impuesto del timbre, que comprendía una multiplicidad de gravámenes cuyo pago se efectuaba por medio de estampillas que se adherían a los documentos que amparaban las operaciones gravables.

Para dar una idea de la diversidad de cargas que imponía dicho impuesto, basta citar que comprendía, entre otros, los impuestos sobre contratos de carácter civil y mercantil; sobre las operaciones de carácter civil o mercantil sobre recibos, impuestos sobre arrendamientos, aparecerías, además de una sobretasa federal adicional por todos los impuestos locales y municipales. Esta contribución no se incluyó en la Ley de Ingresos del Erario Nacional en el año de 1949, por lo que desapareció a partir de dicha fecha.

1.- El impuesto se causaba por separado en cada operación de compraventa cuyo monto excediera de \$ 20.00 y globalmente de las operaciones menores de esa suma. Para el efecto del pago era obligatorio expedir una factura global semanal para las ventas menores.

2.- El pago del impuesto se acreditaba en cada caso mediante timbres adheridos a las facturas individuales o globales.

3.- Para controlar la expedición de las facturas y la adición a ellas de los timbres que acreditaban el pago del impuesto, existía un servicio de inspección a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El Servicio de Inspección practicaba diversas clase de visitas (ordinarias, extraordinarias, especiales y expon-

táneas) a todas las personas que por la naturaleza de sus actividades efectuarán operaciones de compraventa; en estas visitas los inspectores tenían derecho a exigir la presentación de todos los libros o documentos de los causantes y como resultado de ella levantaban "actas", y consignaban las infracciones a la ley y las omisiones del impuesto que hubiesen observado. Las actas eran turnadas a las Oficinas Federales de Hacienda o a la Secretaría de Hacienda y daban lugar a la imposición de sanciones que normalmente eran equivalentes a tres tantos del impuesto omitido." (1)

Claramente se puede destacar el inconveniente administrativo para las autoridades fiscales y los enormes gastos que representaba la recaudación de estos impuestos; además de las molestias a los contribuyentes, causadas por la inspección de los funcionarios tributarios.

Es por ello que a fines de 1947, el Ejecutivo presentó al Congreso de la Unión una iniciativa de ley de cuya exposición de motivos se desprende la obsolencia de los gravámenes conteni-

(1) Beteta Ramón, Tres Años de Política Hacendaria, 1947, 1948-1949. Perspectiva y Acción. Secretaría de Hacienda y Crédito Público México 1951. Citado por Anguiano Equihua Roberto. Las Finanzas del Sector Público en México Pág. 212.

dos en la ley del timbre. "La existencia de todos estos impuestos compli-ca y aumenta las cargas adicionales sobre el causante y las molestias que le ocasionan las autoridades fiscales. Pero estos sistemas ni siquiera compensan sus defectos con la ventaja de una recaudación abundante, sino que por el contrario, originan la evasión fiscal en gran escala, hecho que obliga a las autoridades fiscales a fijar tasas muy altas y las imposibilita para establecer un sistema fiscal sobre bases técnicas. Esta situación ha creado un clima de mutua desconfianza en tre los contribuyentes y las autoridades públicas." (2)

2. - Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Nuestra actual Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles contiene un sistema de impuesto en cascada, en que las mercancías son gravadas en todas las etapas por la que atraviesan en los ciclos de producción y distribución.

a). - El Objeto del Impuesto.

Grava los ingresos que se obtengan por la enajenación de bienes, por el arrendamiento de los mismos, por la prestación de servicios y por las comisiones y mediaciones mercantiles (3). El impuesto se

(2) Exposición de motivos a la Iniciativa de Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

(3) Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles Art. 1.

causa en el momento en que se realicen las operaciones gravadas por la ley y sobre el ingreso total de dichas operaciones.

La ley determina en que consisten las operaciones gravables al definir lo que debe entenderse por enajenación, arrendamiento, prestación de servicios y comisión y mediación mercantil. Todas estas operaciones tienen en común el calificativo de "mercantil" atribuible a cada una de ellas.

Es conveniente, por tanto, precisar la noción de los actos mercantiles, ya que los puramente civiles están gravados por una ley fiscal diferente (4) aplicable a los contratos no mercantiles realizados en la República, o en el extranjero cuando surtan efectos en el territorio nacional.

El acto de comercio ha sido considerado como la clave del sistema mercantil y nuestro Código de Comercio siguiendo esta postura señala que sus disposiciones son solo aplicables a tales actos. Aunque esta posición ha sido criticada (5) aclarando que existen disposiciones en el Código de Comercio que no solo son aplicables a los actos de comercio, tal como las obligaciones de los comerciantes consignadas en el artículo 3 del citado ordenamiento. Para efecto de analizar las operaciones

(4) Ley General del Timbre de 30 de diciembre de 1953.

(5) Derecho Mercantil. Roberto Mantilla Molina. Págs. 49 y 90. México 1967.

que dan lugar a la aplicación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles sirve señalar que tales operaciones están expresamente consignadas como actos de comercio. De esta manera el artículo 75 de nuestro Código de Comercio enumera los actos que se reputan como comerciales. "Cualquiera diría, pues que nuestro legislador se ha preocupado por darnos un criterio seguro, una norma precisa y clara, mediante la cual podamos conocer la esencia y naturaleza del acto de comercio, precisar sus rasgos distintivos y característicos y abarcar en una noción sintética y común todos los que existen y aún los que pueden existir.

No es así sin embargo, y nuestro Código, al igual de los que rigen en la mayor parte de las naciones europeas y americanas, no ha definido la naturaleza propia de tales operaciones, sino que se ha limitado a forjar una enumeración de ellas." (6)

La fracción primera del artículo 75 del Código de Comercio, que enumera los actos mercantiles, comprende las adquisiciones, las enajenaciones y alquileres verificados con propósitos de especulación comercial, concordando de esta manera con lo que la ley tributaria entiende por enajenación o traslación de dominio mercantil por la cual

(6) Felipe de J. Tena. Derecho Mercantil Mexicano. Segunda Edición 1938 Pág. 67.

se obtiene un ingreso y también con la noción de arrendamiento como la concesión del uso o goce temporal de una cosa que produzca ingreso al arrendador.

La Comisión Mercantil general el impuesto en cuestión y consiste en la institución civil del mandato trasladada al campo del comercio, el comitente confiere la comisión mercantil y el comisionista la desempeña ejecutando actos de comercio por cuenta del primero. Se encuentran gravadas las operaciones de mediación mercantil que son actos de comercio por los que el mediador relaciona a los contratantes.

b) Sujetos del Impuesto.

Son sujetos de acuerdo a la ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles la persona física o moral que habitualmente obtiene ingresos por las operaciones gravadas por la ley efectuadas o que surtan sus efectos en territorio nacional.

Estas personas tienen la facultad que les concede la ley de trasladar el impuesto al comprador o usuario, salvo en algunos casos tales como los servicios prestados por hoteles, casas de huéspedes, campos turísticos y negocios similares. Para algunos autores esta traslación permite diferenciar a los impuestos directos de los indirectos, según este criterio el gravamen al ingreso mercantil sería indirecto ya

que no incide directamente sobre el patrimonio del sujeto pasivo, como en el caso de los impuestos al ingreso personal o al ingreso de las empresas.

Existen argumentos en contra de la traslación del impuesto ya que al no imponerse sobre una determinada persona directamente puede suceder que una misma tasa esté gravando a sujetos de diferente capacidad contributiva. Sin embargo, esta capacidad unicamente se puede determinar por manifestaciones directas como son la renta o el patrimonio a la que corresponde la aplicación de un impuesto directo. En el caso de manifestaciones indirectas como la capacidad de consumo la ley no puede tomar como base la capacidad contributiva misma, sino que existe unicamente una presunción de la riqueza de determinada persona. Esta forma en que se manifiesta la riqueza o capacidad contributiva sea directa o indirectamente es la que permite una distinción más adecuada entre los impuestos directo e indirectos y que es la teoría que prevalece entre los tratadistas del derecho fiscal. (7)

c. - Tasas de Imposición.

La tasa federal del impuesto es de 18 al millar aplicable

(7) Jarach Dino . Curso Superior de Derecho Tributario Vol. 1. Pág. 52. Argentina 1969.

a las operaciones gravables en el interior de la República, sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar convenios de coordinación con los Estados para que los mismos perciban una cuota adicional fijada por las legislaturas locales y que no excederá del 12 al millar sobre los ingresos percibidos dentro del territorio estatal. La modalidad que impone la ley a los convenios de coordinación es que no existan impuestos locales ni municipales a la industria o comercio excepto los enumerados en la misma ley (8). Se prevee además que los Estados que se coordinen obtengan una participación del 40%, sobre los aprovechamientos, consistentes en recargos y multas que se impongan al aplicarse la ley.

Las razones que exponremos adelante sobre la necesidad de que la Federación grave las operaciones comerciales e industriales están en relación con la finalidad de los convenios mencionados. Los Estados al coordinarse con la Federación derogan impuestos que de otra manera presentarían características alcabalatorias, además de que se unifica el sistema de imposición a los ingresos mercantiles, permitiendo una administración más adecuada. La ley prevee los convenios esta-

(8) Artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles contiene una lista de las operaciones sobre las cuales se pueden establecer gravámenes locales o municipales.

bleciendo las reglas para la recaudación, a las que deben sujetarse las entidades federativas cuando celebren dichos acuerdos con la Secretaría de Hacienda.

La Secretaría de Hacienda podrá celebrar convenios con las entidades federativas para la recaudación de la tasa federal y de la cuota adicional que a éstas pueda corresponderles en los términos del artículo 15, de acuerdo a las siguientes bases:

I. - Cuando la entidad federativa tenga la administración del impuesto, serán sus oficinas recaudadoras locales las competentes para recibir las solicitudes de empadronamiento;

II. - Para que las cédulas sean válidas deberán estar firmadas por un delegado federal; se podrá habilitar como cédula de empadronamiento uno de los tantos de las solicitudes respectivas;

III. - Dentro de los primeros quince días de cada mes se enviará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público un duplicado de todas las cédulas expedidas durante el mes inmediato anterior.

IV. - Los causantes presentarán las declaraciones y pagarán el impuesto en la oficina ante la que presentaron sus solicitudes de empadronamiento, y

V. - Los municipios de los Estados coordinados tendrán de-

recho a recibir como mínimo el quince por ciento del rendimiento de la cuota adicional, que se distribuirá exclusivamente entre los mismos municipios, en los términos que disponga la legislatura local respectiva". (9)

Varias operaciones están sujetas unicamente a la tasa federal, como el caso de la explotación de concesiones federales de los servicios públicos de teléfonos y telégrafos, la enajenación de gasolina que se causa sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta, la enajenación de grasas y aceites lubricantes y otros derivados del petróleo que se causa sobre el ingreso total de la operación. El origen de esta disposición se encuentra desde la convocatoria para la Primera Convención Nacional Fiscal expedida el 22 de julio de 1925, en que se señaló que "Es indispensable, por tanto proceder desde luego a delimitar las competencias locales y la competencia federal en materia de impuesto." (10)

En las conclusiones de la mencionada Convención se señaló como facultad exclusiva de la Federación la fijación de los impuestos generales al consumo y la industria.

(9) Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Art. 77.

(10) Convocatoria a la Primera Convención Nacional Fiscal. Citada por Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Tercera Edición México 1968. Pág. 253.

recho a recibir como mínimo el quince por ciento del rendimiento de la cuota adicional, que se distribuirá exclusivamente entre los mismos municipios, en los términos que disponga la legislatura local respectiva". (9)

Varias operaciones están sujetas únicamente a la tasa federal, como el caso de la explotación de concesiones federales de los servicios públicos de teléfonos y telégrafos, la enajenación de gasolina que se causa sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta, la enajenación de grasas y aceites lubricantes y otros derivados del petróleo que se causa sobre el ingreso total de la operación. El origen de esta disposición se encuentra desde la convocatoria para la Primera Convención Nacional Fiscal expedida el 22 de julio de 1925, en que se señaló que "Es indispensable, por tanto proceder desde luego a delimitar las competencias locales y la competencia federal en materia de impuesto." (10)

En las conclusiones de la mencionada Convención se señaló como facultad exclusiva de la Federación la fijación de los impuestos generales al consumo y la industria.

(9) Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Art. 77.

(10) Convocatoria a la Primera Convención Nacional Fiscal. Citada por Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Tercera Edición México 1968. Pág. 253.

Un año más tarde, la propia Secretaría de Hacienda formuló una iniciativa de reformas fiscales, argumentando la necesidad de determinar la competencia exclusiva de la Federación sobre la imposición al comercio interior y a la industria. Las consideraciones que sirvieron de punto de partida son la conveniencia de la unicidad del mercado económico, ya que de otra manera se vería amenazada la unidad nacional por la diversidad de legislaciones fiscales que permiten la multitud de costos de producción de un artículo.

"Estas industrias, así como la actividad mercantil general, deben ser de la competencia del poder que representa la unidad nacional, es decir el Poder Federal, porque la importancia del desarrollo de las industrias y actividades mercantiles no interesa a solo un Estado, sino a la República entera; porque la actividad industrial y mercantil, dentro del país están estrechamente ligadas con el comercio internacional que no es posible desvincular los regímenes que les atañen porque, finalmente el campo de tributación que la industria y el comercio representan, es de tal manera amplio, que no pueden ser dominados por la jurisdicción reducida de los poderes locales y solo el Gobierno de la República está en aptitud de juzgar, con uniformidad y con amplitud, de las posibilidades de tributación que

este campo ofrece y de las necesidades que con apremio presenta."

(11)

d) Exenciones.

La ley contiene actualmente un artículo de exenciones en que diversos ingresos están libre del peso fiscal por tratarse de bienes de consumo popular o porque los ingresos obtenidos por la venta de primera mano mercancías que hayan soportado impuestos federales sobre la explotación o venta de primera mano, siempre que sean enajenados sin someterlas a ningún procedimiento de elaboración, transformación o adaptación.

En relación a la exención concedida por la fracción VIII del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, nos permitimos presentar el resumen de una controversia llevada ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, admitió la demanda promovida por Internacional Licorera, S. de R. L. y C. V. en contra de la Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de la Tesorería del Distrito Federal, de la Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

(11) Proyecto de reformas constitucionales, citado por Sergio F. de la Garza. Obra Cit. Pág. 255.

El acto impugnado por la actora consistió en la liquidación de impuestos por cantidad de \$ 22,701.57 por concepto de impuesto sobre Ingresos Mercantiles omitido, al aplicar la tasa de 12 al millar por la cuota local a que se refiere el artículo 3o. de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal.

Sus argumentos están basados en la consideración de que por estar sujeta a un impuesto especial federal, debe aprovechar la exención que concede la ley tanto de la tasa federal como de la local. Para probar su acción señala que los permisos de elaboración, solicitud de marbetes y pedimento de estampillas demuestran que es sujeto del impuesto a la producción consignado en la Ley de Impuestos a las Industrias de Alcohol y Aguardiente. En su demanda declara la actora que en virtud del convenio de Coordinación existente entre las Entidades Federativas y la Federación, el Distrito Federal no goza de la autonomía para establecer leyes de impuesto sobre ingresos mercantiles sin derogar antes el Concordato existente y que por tanto es ineficaz el crédito que pretende cobrar la Tesorería del Distrito Federal.

La contestación de la demanda estuvo a cargo de la Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles a través de

la Procuraduría Fiscal de la Federación, la que sostuvo la validez de la resolución impugnada, al manifestar que no es aplicable al caso la exención que otorga el artículo 18 fracción VIII de la ley de la materia. Conforme al artículo 21 de la Ley Federal del Impuesto de Envasamiento de las Bebidas Alcohólicas, los elaboradores de aguardiente no cubren el gravamen contenido en la fracción VI del artículo 15 de la Ley de Impuestos a las Industrias del Acohol y Aguardiente, porque las cantidades enteradas por concepto de impuestos básicos y mínimo se aceptan como dinero en efectivo para el pago del impuesto sobre envasamiento.

Mas aún el artículo 67 de la Ley Federal del Impuesto de Envasamiento de las Bebidas Alcohólicas expresa que los ingresos obtenidos por la venta de primera mano de las bebidas alcohólicas gravadas no causan la tasa federal del impuesto sobre ingresos mercantiles. "Si la reforma al artículo 67 de la Ley Federal del Impuesto sobre Envasamiento de las Bebidas Alcohólicas consistió en precisar que no se causaba la tasa federal, y el precepto antes de la reforma aludía en términos generales, al impuesto sobre ingresos mercantiles, no puede existir duda acerca de que dicha reforma tuvo como exclusivo objeto precisar el

alcance de la exención, excluyendo las tasas locales." (12)

La autoridad demandada expresó que la exención comprende unicamente la tasa federal, mas no la tasa local y que no es aplicable la fracción VIII del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Sobre el argumento esgrimido por la actora de que el Distrito Federal está coordinado con la Federación, la autoridad demandada negó que exista tal convenio, ya que este solo lo puede celebrar la Federación con los Estados, y que la cuota federal la señala el Congreso de la Unión y en el caso del Distrito y los Territorios Federales, el propio Congreso actuando como legislatura local establece la cuota adicional.

La Sala tomando en consideración los elementos aportados por las partes declaró la validez de la resolución impugnada. La Procuraduría Fiscal del D.F. ofreció como prueba la inspección ocular llevada a cabo en el domicilio de la empresa, de donde se desprende que la actora se dedica al envasamiento de bebidas alcohólicas, por lo que tiene la doble calidad de productora y envasadora y el problema que consideró la Sala fue si debía o no cubrir la tasa local de 12 al millar co-

(12) Contestación de la demanda en el juicio No. 1702, promovido por Internacional Licorera S. de R. L. y C.V. por la Dirección General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

responsable al Distrito Federal.

Varios precedentes sirvieron a la Segunda Sala a resolver en contra de la promovente al declarar la validez de la resolución que impugnó. Entre otros la resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación de 8 de abril de 1968, en el juicio No. 1541. En esta controversia se cambió el criterio sustentado por el propio Pleno en el juicio No. 4245 en el sentido de que las personas que se dedican tanto a producir - como a envasar bebidas alcohólicas no cubren el impuesto a la producción contenido en la Ley de Impuestos a las Industrias de Alcohol y Aguardiente", ya que las cantidades respectivas se aceptan como dinero en efectivo para pagar el impuesto sobre envasamiento". La Ley del Impuesto de Envasamiento de las Bebidas Alcohólicas concede una exención a los impuestos federales sobre Ingresos Mercantiles, sin que corresponda la tasa local.

Las consideraciones de la Sala coinciden fundamentalmente con el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia, sustentada con -- motivo de las revisiones 3550/67 y 4019/67. (13)

(13) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 33 Bis. 1968.

También se encuentran exentos los ingresos provenientes del arrendamiento o venta de bienes inmuebles sin incluir los provenientes del arrendamiento de casas o apartamentos amueblados. Fuera del ámbito de la imposición a los ingresos mercantiles se encuentra también la enajenación de valores y títulos de crédito. La Ley del Impuesto sobre la Renta en el Título II, Capítulo II dispone que son objeto del impuesto sobre productos o rendimientos del capital "Ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios", sin embargo por disposición de la Ley de Ingresos de la Federación las personas físicas no causarán el impuesto por los ingresos obtenidos de la enajenación de valores mobiliarios, lo que trae como consecuencia una seria incertidumbre para los inversionistas que prefieren canalizar su capital hacia otros campos con un régimen impositivo definido con mas exactitud. (14)

- (14) Sobre el particular Vera González Miguel. Tesis Profesional: Proposición de un sistema para gravar las ganancias de Capital derivadas de la Enajenación de Valores Mobiliarios. U.N.A.M. México 1966.

Existen otras exenciones autorizadas por la ley con el objeto de proteger la actividad social y económica de diversas organizaciones o de promover las agrupaciones de sindicatos y Sociedades Cooperativas. "Los ingresos obtenidos por las Sociedades Cooperativas de consumo con motivo de las ventas hechas a sus socios". (15) Dentro de las exenciones concedidas por razones económicas se encuentran las industrias nuevas o necesarias según la declaración de la autoridad competente.

Las exenciones demuestran el espíritu del legislador de eximir ciertos ingresos por razones económicas o legales. Las económicas pretenden evitar el alza inmoderada de ciertos productos necesarios y promover otras actividades tendientes al desarrollo económico. Es por ello que la enajenación de artículos como el maíz, frijol, arroz, agua purificada, leche entre otros se encuentran exentos. Se pretende promover la actividad social de los sindicatos y empresas que perciben ingresos por la venta de artículos de consumo necesario al permitir que dichos ingresos estén exentos.

(15) Fracción XV del artículo 18 de la L. F. I. S. I. M.

e) Control Administrativo del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

El pago del impuesto debe hacerse dentro de los primeros veinte días de cada mes, por medio de una declaración en la que se contengan los ingresos del mes anterior; cuando no se hayan obtenido ingresos gravables deberá presentarse la declaración en los términos anteriores, señalando la causa por la que dichos ingresos no son gravables.

El control del impuesto se efectúa a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es la autoridad encargada de establecer las medidas de control para vigilar el cumplimiento de las disposiciones impositivas. Cuando no se pueda determinar la cantidad de ingresos del causante aun después de obtener los datos por medio de auditorías, de revisar los libros de contabilidad de los contribuyentes y todos los elementos indispensables, se podrá señalar una estimación con base en los impuestos locales pagados al Estado o municipio, las cantidades que se cubran con motivo del arrendamiento del lugar donde esté establecida la negociación, los sueldos que se paguen a los trabajadores de la misma y todos aquellos elementos que permitan determinar cuales son los ingresos realmente percibidos.

Si en las visitas mencionadas los funcionarios de la administración cometen algún acto indebido, los contribuyentes visitados tienen la obligación de avisar a la Secretaría de Hacienda de las infracciones de dichos funcionarios.

Si al revisar las declaraciones se fijan, por resolución de la autoridad fiscal, diferencias de impuesto en contra del contribuyente, podrá éste presentar un recurso de inconformidad ante el Director General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, las oficinas receptoras correspondientes recibirán las declaraciones de los meses siguientes y suspenderán el cobro de tales diferencias, únicamente en el caso de que se garantice el interés fiscal de las mismas, según dispone la ley tributaria general. (16) "Las obligaciones y los créditos fiscales a que este Código se refiere podrán garantizarse en alguna de las formas siguientes:

I. - Depósito de dinero en la institución de crédito que legalmente corresponda;

II. - Prenda o hipoteca;

(16) Código Fiscal de la Federación. Art. 12.

III. - Fianza otorgada por compañía autorizada, la que no gozará de beneficio de orden o excusión;

IV. - Secuestro en la vía administrativa;

V - Obligación solidaria asumida por tercero que demuestra su idoneidad y solvencia. "

3. - Administración del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en el Distrito Federal.

a) Delegación de la facultad administrativa.

La Ley de Secretarías y Departamentos de Estado faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a - cobrar los impuestos del Distrito Federal (17) y por delegación el Secretario de Hacienda encomienda a la tesorería - del Departamento del Distrito Federal la administración del impuesto, misma que se ha llevado a cabo dentro de sus límites territoriales desde el establecimiento de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Dicha administración comprende la recaudación del impuesto tanto de la tasa federal como de la local inclu-

(17) Ley de Secretarías y Departamentos de Estado. Artículo 6 Frac. III.

yendo las multas recargos y gastos de ejecución. Así como el mantenimiento al día del padrón general de causantes en los términos de la Ley en cuestión, el número de causantes empadronados en los años de 1967 y 1968 fue de 204,699 y - 209,567 respectivamente, lo que da una idea de la importancia del trabajo de la Administración local. Otra de las funciones consiste en la práctica de visitas tendientes a vigilar el debido empadronamiento de los contribuyentes. En el -- ejercicio de 1968, se practicaron 84,696 visitas de comprobación, encontrándose 3,127 negociaciones con irregularidades en su empadronamiento.

b).- Actividad Administrativa.

El Departamento de Control y Glosa de Cuenta de la Tesorería del Distrito Federal, tiene a su cargo la revisión y glosa de las declaraciones mensuales, corresponde por tanto a esta dependencia la vigilancia de las declaraciones mensuales de los contribuyentes para que satisfagan los requisitos que establece la ley de la materia.

Durante el ejercicio fiscal de 1968 recibió - - - 2,428,872 declaraciones mensuales de ingresos, cifra que -

comporta un aumento de 44,895 respecto del ejercicio anterior, debido en gran parte a derogación del artículo 17 de la ley que enumeraba en sus seis fracciones ingresos emigrados al 50%.

Se señala como facultad de la Tesorería la - - práctica de auditorías cuando los contribuyentes en cuestión perciban ingresos no mayores de 300,000 pesos anuales y - exista la presunción de que en sus declaraciones se han omi- tido los realmente obtenidos.

Con base a estas auditorías se formulan pro-- veídos en los que se fijan los impuestos omitidos a las multas consecuentes por la infracción de las leyes tributarias. En el ejercicio de 1968, se despacharon 325 proveídos en los que se contenían \$ 10,131,402.28 por concepto de impuestos y \$ 14,714,473.19 por multas. (18)

La delegación hecha por el Secretario de Hacienda al Tesorero del Distrito Federal y a otros funcionarios - de esta dependencia, reserva ciertas facultades a la Secretaría de Hacienda, así como establece la supervisión de las

(18) Datos obtenidos del Informe General de Labores por el - ejercicio de 1968.
Depto. del Distrito Federal. Tesorería del Distrito Federal.

labores administrativas del impuesto a cargo de la mencionada Secretaría, la que además tendrá la facultad de interpretar la ley, de dar resolución a las solicitudes de condonación de multas que excedan de cinco mil pesos, determina asimismo el ingreso gravable y el impuesto a pagar de las personas físicas cuyos ingresos brutos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de \$ 500,000.00 y que no presenten los libros y documentos que exige la ley. La Secretaría de Hacienda dará resolución a las solicitudes de pago de más, así como sobre la clausura definitiva de giros mercantiles y sin perjuicio de la facultad de la autoridad local, podrá practicar auditorías y adoptar medidas de control y vigilancia sobre los contribuyentes. Finalmente la Secretaría de Hacienda se reserva la facultad de querrelarse contra aquellas personas que puedan ser responsables del delito de defraudación fiscal.

c). - Recaudación del Impuesto.

Estado Comparativo de la Recaudación Obtenida por Concepto de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Período	1967	1968
Enero	185,050,249.45	209,501,976.60
Febrero	160,178,392.22	190,856,737.88
Marzo	153,042,093.24	207,605,696.89
Abril	153,951,248.46	204,423,846.63
Mayo	159,266,680.84	194,982,283.00
Junio	179,815,357.54	208,981,108.83
Julio	174,336,138.51	214,070,292.55
Agosto	171,937,557.70	226,245,856.40
Septiembre	176,431,523.76	217,820,893.39
Octubre	173,085,040.11	212,754,865.35
Noviembre	186,342,634.41	218,210,713.70
Diciembre	176,715,824.04	216,564,819.95
TOTAL:	\$ 2,050,152,740.28	\$ 2,522,019,091.17

Fuente: Informe General de Labores por el Ejercicio de 1968. Departamento del Distrito Federal. Tesorería del Distrito Federal.

CAPITULO VI.

La conveniencia de un sistema de impuesto sobre el valor agregado.

1. - Diferentes clases de impuesto a las ventas.

- a) El impuesto en cascada.
- b) Los Impuestos de Fase Unica.
- c) El Impuesto sobre el Valor Agregado.

2. - El Sistema del I. V. A.

- a) Origen del Impuesto.
- b) El Concepto Valor.
- c) Métodos para determinar el Valor Agregado.

3. - Ventajas que presenta un Impuesto sobre el Valor Agregado.

- a) Efecto sobre las Inversiones.
- b) Ventajas para el Comercio
- c) Administración del Impuesto y Limitación al Fraude Tributario.

CAPITULO VI

LA CONVENIENCIA DE UN SISTEMA DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.

1.-Diferentes Clases de Impuesto a las Ventas.

a).- El Impuesto en Cascada.

En el capítulo anterior analizamos el sistema vigente de imposición a las ventas en nuestro país, sistema encuadrado en lo que la doctrina ha denominado el impuesto en cascada. Toma este nombre de la característica fundamental del impuesto de gravar todas y cada una de las etapas de producción y distribución de los bienes; incluyendo a todas las partes que intervienen en los procesos mencionados.

Cualquier venta efectuada por una empresa a otra se encuentra sujeta al impuesto y los países que han adoptado este sistema obtienen cantidades considerables de recaudación, ya que el peso fiscal del impuesto incide no solamente sobre el producto terminado sino sobre todos los elementos que lo constituyen. De esta manera, el monto de impuesto que soporte cada uno de los productos, dependerá tanto del número de etapas por las que atraviese, como de la cantidad de gastos generales

que se incorporen, así como de la utilidad marginal en cada etapa.

El impuesto en cascada presenta varios obstáculos al desarrollo económico, ya que para un país que quiera ver aumentadas sus exportaciones, al contar con este sistema, tendrá un serio inconveniente, dado que la estructura del mismo no permite identificar con exactitud el peso del impuesto que han soportado los diferentes artículos de exportación y por tanto un desgrave exacto es materialmente imposible, y en caso de que el Estado otorgara devoluciones éstas no coincidirían con el peso real que ha soportado los bienes, con la consecuente desventaja para la actividad dedicada a la exportación. En caso de que sean menores, si éstas exceden la exacta incidencia fiscal, propiciarán la exportación, pero sobre la base de subvenciones estatales, que representan gasto gubernamental que muchas veces sería más deseable se encausara hacia otros renglones de la actividad económica.

Otro grave defecto del sistema acumulativo está constituido por el incentivo que otorga a la integración vertical de las empresas. Aquellas que por su mayor capacidad económica se en-

cuentran integradas tendrán circuitos de producción- distribución cortos, con la consecuencia de que reducirán el número de etapas por las que atraviesan sus productos y de esta manera evitarán el impuesto que se causa. Al acortarse la longitud del proceso producción- distribución, se obtienen ventajas fiscales y el precio del producto tiende a disminuir, por lo que las empresas intentarán producir los productos que más tarde ellas mismas venderán a los consumidores y aquellas que no puedan evitar los pasos señalados, se encontrarán en una posición desventajosa en el terreno competitivo.

Algunos autores han expresado que la integración empresarial puede resultar deseable al permitir una mejora de los métodos de producción y una considerable reducción de los precios. (1) Sin embargo, permitiendo esta integración las empresas con mayores recursos tienen una posición de privilegio frente a las empresas menores, las que al correr del tiempo tendrán que incorporarse a los monopolios para poder subsistir.

Aun en el caso de que en determinado momento se buscará la integración de las empresas, la propiciada por el impuesto

(1) Ch. Campet Le Régime Fiscal du Chiffredx d'Affaires, O.E.C.E., Paris 1957. Pág. 20. Citado por Ricardo Calle Sáiz. Métodos para determinar el Valor Añadido. XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Pág. 89.

en cascada no es selectiva, sino ciega y general, con perjuicio a la -
especialización. Se han pensado en algunos métodos, que sin cambiar
la estructura del impuesto en cascada, eviten los efectos de la inte-
gración, como podía ser el establecimiento de tasas distintas para las
empresas integradas y para las no integradas; gravar las transaccio-
nes internas de las empresas, y reemplazar en algunos sectores el -
impuesto múltiple por un impuesto único. Nada más, "que los meca-
nismos que aplican las legislaciones positivas para evitar este incon-
veniente, prueba irrefutable de que existe, no son otra cosa que lo -
que vulgarmente se llama remedio de paños calientes, que atenúan -
el problema pero que no llegan a resolverlo, pues al mismo tiempo
complican el sistema creando situaciones de excepción." (2)

Por otra parte el impuesto acumulativo es general por
lo que grava los bienes de inversión, con lo que los artículos produ-
cidos por mecanismos muy automatizados soportarán una carga fis-
cal mayor que aquellos bienes en que predomina la mano de obra, --
porque los llamados bienes de equipo que intervienen a la fabricación
de un producto se encuentran sujetos al impuesto.

(2) Campet Charles. Obra Cit. pág. 21.

Sucede además, que estos bienes están doblemente gravados, ya que posteriormente soportarán otro peso fiscal cuando sean - componentes del precio final del producto. Esto trae necesariamente - el efecto de perjudicar las inversiones y si el impuesto se traslada al consumidor, este pagará un precio mayor por el producto, y en caso - contrario disminuirán los beneficios del empresario.

b). - Los impuestos de fase única.

Dentro de la clasificación de impuestos en fase única, o sobre una sola etapa existen tres modalidades, según el peso del impuesto recaiga en la etapa de la producción, del mayorista o del comerciante al menudeo.

Estos impuestos sobre las ventas en una sola etapa estaban en aplicación en diferentes países en marzo de 1967:

Venta al detalle general..... Islandia, Irlanda (1)

Noruega Suecia.

Venta al detalle selectiva..... Portugal (2)

Venta al por mayor, general..... Dinamarca, Irlanda (1)
Portugal. (3) Suiza.

(1) Irlanda tiene tanto un impuesto a la venta al detalle, como un impuesto a la venta al mayoreo, este último desde octubre de 1966.

(2) Hasta el 10. de agosto de 1966.

(3) Después del 10. de agosto de 1966.

Venta al por mayor selectiva.....Reino Unido

Producción general.....Canadá

Producción selectiva..... Japón (4)

El impuesto a la etapa de la producción grava los ingresos que obtengan las personas productoras que vendan sus artículos a otras personas relacionadas con las etapas posteriores de distribución. Una característica fundamental de este gravamen es el reducido número de sujetos pasivos lo que facilita la administración del impuesto, ya que estos productores normalmente tienen una organización eficiente de sus sistemas contables, pero por otra parte la tasa de imposición tendrá que aumentarse, lo que provoca un efecto psicológico desfavorable para los contribuyentes.

La forma administrativa de controlar este impuesto es por medio del sistema de contribuyentes registrados, que opera también para las otras dos formas de imposición a una sola etapa, tanto en el impuesto único a los mayoristas, como en el impuesto al comercio al detalle. Consiste fundamentalmente en que las personas registradas esten obligadas a enterar la cantidad de impuesto causada con motivo de operaciones con otras personas no registradas. -

- (4) El impuesto japonés a las mercaderías sobre joyas, metales -- preciosos y artículos de piel se grava en la etapa del comercio al detalle.

También se causa el impuesto cuando la persona registrada en cuestión utiliza los bienes para su consumo personal.

Sin lugar a dudas el impuesto que comporta la máxima neutralidad en las economías de los países en desarrollo es el impuesto a los detallistas. Bajo esta fórmula se pueden evitar los inconvenientes de un sistema acumulativo en lo tocante a importación y exportación. Se puede fijar fácilmente el monto de devolución que se otorga a los exportadores y los derechos compensatorios a los productos importados, para que soporten una carga similar a los producidos en el interior del país. Para un impuesto en la etapa de los productores esta posibilidad de compensación a las importaciones es difícil de realizar, "según ha demostrado nuestra experiencia en Colombia, ya que este impuesto se aplica a la mayoría de los artículos importados en una etapa de distribución posterior a aquella en la que los productos domésticos son gravados". (3)

Otra de las ventajas que presenta la imposición al menudeo consiste en el aumento de ingresos que produce para el Estado. (4) Con esta forma de imposición puede conocer el consumidor

(3) John F. Due. Estructura y Administración de la Imposición a las Ventas.

(4) Revista Investigación Fiscal. Julio de 1967 Pág. 74.

Con una tasa fiscal dada, aproximadamente el doble que el impuesto a los fabricantes opinión de John F. Due. Estudio Cit)

la exacta cantidad de impuesto que paga, lo que significa un ajuste al principio doctrinario de certidumbre, además de que la evasión es difícil y propicia un clima de coordinación entre el Fisco y el numeroso grupo de vendedores al detalle, ya que estos al separar el precio del artículo del impuesto, se sentiran más bien recaudadores que contribuyentes del impuesto. Sin embargo, la aplicación de este sistema supone la existencia de una conciencia fiscal-forma definitiva de una mentalidad cívica- muy avanzada, ya que el control del gravamen es sumamente complicado por el gran número de contribuyentes dedicados al comercio al menudeo. Los que en su gran mayoría no disponen de los elementos administrativos necesarios, por lo que la exigencia de las autoridades en el sentido de que sean ellos quienes recauden y enteren el impuesto se vería frustrada en países que como el nuestro existen una gran cantidad de pequeños comerciantes. Esta ha sido la política a seguir en dichos países, y "sin embargo, virtualmente en todos los países, - incluso en aquellos con un gran número de causantes menores, - una parte substancial de las ventas al menudeo es llevada a cabo por compañías grandes y establecidas que mantienen al menos los métodos simples de contabilidad necesarios para efecto de los impuestos sobre las ventas. Dejar de implantar un impuesto que puede ser aplicado con éxito a un gran porcentaje de ventas, por

las dificultades que implica aplicarlo a las ventas de un sector que representa un pequeño porcentaje del total, es un error". (5)

Creemos que esta idea es parcialmente cierta en nuestro país, en donde si bien han surgido grandes empresas dedicadas a la venta al detalle en enormes tiendas llamadas de descuento, debemos reconocer que su ámbito de aplicación está reducido a las zonas urbanas de gran actividad económica pero que no representan el total de ventas al detalle que se efectúan en el territorio nacional.

C. - EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

La doctrina en torno al impuesto sobre el valor agregado reconoce la existencia de dos modalidades ya sea como sustituto del impuesto sobre las utilidades de las empresas, conocido como impuesto tipo renta y el concepto adoptado por los países del Mercado Común Europeo de un impuesto a las ventas tipo consumo.

El primer enfoque ha sido esbozado por los tratadistas norteamericanos y parte de ciertos efectos indeseables del impuesto a las sociedades en los Estados Unidos.

(5) J.F. Due. Obra Cit. Pág. 76-77.

Las exportaciones norteamericanas se encuentran en situación desventajosa frente al mercado europeo debido a ciertas reglas del G.A.T.T. que permiten a los países que comercien a nivel internacional conceder devoluciones a la exportación y aplicar derechos compensatorios a las importaciones, pero exclusivamente de impuestos indirectos. De esta manera, la Balanza de Pagos de los Estados Unidos se ha visto seriamente perjudicada ya que, los artículos de exportación norteamericanos sufren una incidencia fiscal en sus precios cuando otros países les aplican derechos compensatorios en la entrada en su territorio, sin que los Estados Unidos puedan conceder devoluciones por esas exportaciones; por otra parte, los productos de importación en los Estados Unidos se ven favorecidos por la devolución otorgada por el país de origen y por no soportar al entrar al territorio norteamericano ningún derecho compensatorio.

Los Estados Unidos han planteado esta cuestión dentro y fuera de su país, con el objeto de mejorar su Balanza de Pagos. Han solicitado que se modifiquen las normas del G.A.T.T. en lo referente a ajustes fiscales en frontera, con el objeto de que estos se permitan no solo-

sobre impuestos indirectos que inciden sobre los precios, sino sobre los impuestos directos, que representan el mas alto concepto de ingresos de este país (6)

En el ámbito interior ha sido preocupación del gobierno norteamericano la solución de los problemas apuntados sobre su Balanza de Pagos y la imperiosa necesidad de balancear el presupuesto para 1970. Nada mas que el sistema que es probable que envíe el Presidente Norteamericano al Congreso no es la forma anglosajona de impuesto sobre el valor agregado, sino que se trata de un impuesto tipo consumo, que ya está siendo estudiado por un grupo de trabajo cuya conclusión se publicará en corto tiempo.- La opinión pública se ha mostrado a favor de este sistema y en el círculo de negocios cuenta con muchos defensores, por varias razones; "La primera es que el sistema puede estimular la venta de los productos norteamericanos al reducir los precios en los mercados extranjeros. Esto puede suceder ya que los tratados que cubren el comercio internacional y las tarifas, permiten al Gobierno reembolsar a los productores de bienes, el impuesto sobre el valor agre

(6) Los impuestos directos representan el 90% del ingreso público de los Estados Unidos de Norteamérica. Conferencia pronunciada por el Lic. Miguel Vera González - ante la Confederación de Contadores de la República Mexicana. Guadalajara, Jal. Octubre de 1969.

gado de los productos que se vendan en el extranjero. No se permite dicho reembolso por el impuesto sobre la renta de las empresas, que influye en el precio final.

La segunda razón por la que muchos hombres de negocios están a favor del impuesto sobre el valor agregado, es de que será total o parcialmente un sustituto del impuesto a las empresas. Este impuesto es injusto, las utilidades de las empresas se gravan cuando pasan a los accionistas en forma de dividendos y no se gravan cuando son obtenidos por las empresas". (7)

Parece ser que la idea de adoptar un sistema de valor agregado en los Estados Unidos de América, está apoyada en la notoria impopularidad de los impuestos directos. "En gran parte las razones en favor de la sustitución del impuesto sobre sociedades por el impuesto sobre el valor añadido son razones contra el impuesto sobre sociedades". (8)

2.- El sistema del I.V.A.

a) Origen del Impuesto.

Siguiendo a Due, afirmamos que es difícil asegurar con certeza cuáles son los antecedentes que en materia de innovación impositiva, señalan los orígenes y cau-

(7) Eileen Shanahan. New York Times. 28 de diciembre de 1969.

(8) R.S. Slitori: The Value Added Tax as an alternative to corporate income tax. Citado por Felix de Luis. Alternativas que ofrece el impuesto sobre el valor añadido. XVII Semana de Estudios.

sas que dieron nacimiento a determinado sistema fiscal. Esta consideración también es válida para propósitos del impuesto sobre el valor agregado. Se ha sostenido tradicionalmente que fue un asesor del Gobierno Alemán, Carl Friedrich Von Siemens quien pensó por primera vez en un sistema que gravará la adición de valor en los procesos de producción y distribución. Surge en este autor la -- mencionada idea, ya que en su país se estudiaba la adopción de un sistema acumulativo en cascada, en el año de 1918 y que buscaba principalmente hacer frente a la economía de guerra. Dos años más tarde, Von Siemens publicó un trabajo (8) en que en forma mas elaborada describía las ventajas que ofrecía el sistema que proponía, -- en lugar del impuesto acumulativo. Aunque tuvieron que pasar decenas de años antes de que la idea se viera realizada; el 29 de mayo de 1967, Alemania deroga su impuesto acumulativo por un sistema de valor agregado. -- Si bien el sistema que Siemens proponía estaba basado sobre la idea de consumo, surgió en la misma época la.

(8) El trabajo en cuestión se conoce como "Veredelte - Umsatzsteuer".

inquietud de limitar los impuestos a la renta establecidos a tasas muy altas con el objeto de obtener ingresos que hicieran frente a la economía de la Primera Guerra Mundial.

Se establecieron impuestos a las ventas, del tipo de cascada, los que provocaron el temor de que no fueran - óptimamente satisfactorios, por lo que nació la revisión - de estos sistemas. La primera persona que pensó en una forma de imposición distinta, pero dentro del tipo renta fue el norteamericano T.S. Adams que en 1927, a través de un artículo publicado, expresó la conveniencia de que la simplicidad de un sistema impositivo es mayor si se da al - impuesto sobre sociedades, la forma de un impuesto a las ventas concediéndose la devolución de impuestos pagados por compras hechas por productores o vendedores de artículos que están sujetos a reventa o que se utilizarán en la producción de artículos que después serán vendidos. - Del párrafo anterior parece desprenderse que este autor - tuvo la concepción de un impuesto a las ventas; sin embargo "examinó el impuesto sobre el valor añadido como un sustituto del impuesto sobre sociedades, como un gravamen en general sobre los negocios más que como un impuesto sobre las ventas en su sentido usual".

Como anotamos en un capítulo precedente Francia es el primer país en adoptar un sistema de impuesto sobre el valor agregado aunque limitado en su inicio a las operaciones de los productores y mayoristas y mas tarde, adecuado a las disposiciones de la C.E.E., ampliado a todos los circuitos de producción y distribución incluyendo el comercio al detalle.

b) El concepto valor.

El concepto de valor es introducido en el lenguaje de la humanidad por las escuelas de economía política, las que han elaborado diversos criterios sobre lo que representa el valor de un bien o servicio. Posteriormente la filosofía ha tomado esta nota para caracterizar cualidades de los objetos tanto materiales, como ideales, estableciendo una filosofía del valor.

En el campo estrictamente económico la idea valor está reducida a aspectos cualitativos de los bienes materiales. Podemos afirmar que la idea de valor esta en íntima relación con la escasez económica de los bienes y con la noción de utilidad de los mismos. "Los bienes útiles y escasos siempre son objeto de actividad económica. -- Cuando las cosas son escasas con relación a las necesi-

dades, tienen una utilidad marginal más o menos elevada, esto se adquiere valor económico". (9)

En la teoría económica han prevalecido dos tendencias denominadas escuelas del valor que definen lo que representa este concepto en los bienes. La primera de ellas, entre cuyos autores se encuentran los tratadistas Condillac y Juan Bautista Say, señala que la utilidad de una cosa determina el valor de la misma y que este concepto está ligado estrechamente a la satisfacción que pueda producir un bien en cuestión.

La segunda escuela denominada del valor trabajo representada por Adam Smith, Ricardo y Marx funda sus consideraciones en que el valor de las cosas está basado en la cantidad de trabajo incorporado a ellas, de manera que si "la construcción de una casa habitación representa mil veces más trabajo que el demostrado en la elaboración de una mesa, está justificado que la habitación valga mil veces más que una mesa. (10)

(9) Bresciani-Turroni. Teoría de los hechos económicos. Pág. 98. Citado por Domínguez Vargas Sergio.- Teoría Económica. Pág. 51.

(10) Domínguez Vargas S. Obra Cit. Pág. 52.

David Ricardo afirmó que "el trabajador está en la misma situación que cualquier productor. El ofrece su trabajo, de manera que las necesidades indispensables para su sustento es el precio de ese esfuerzo, mientras que los lujos adicionales y comodidades que pueda obtener, - son las utilidades de su capital: el trabajo de su cuerpo. De modo que si él pudiera por cualquier método distinguir entre estas dos sumas, esto es el precio que percibe por su trabajo y la utilidad derivada de ahí, el -- precio que percibe por su trabajo sería una medida regular del valor". (11)

Existen otras escuelas intermedias que proponen una postura ecléctica en tanto consideran válidas las -- afirmaciones del valor-utilidad y del valor-trabajo. El valor de una cosa está influido tanto por la satisfacción que produce como por el esfuerzo realizado para obtenerlo.

Nosotros pensamos que el concepto de valor de -- un bien esta en conexión con el trabajo que tiene incorporado. Este debe entenderse como el trabajo social- suma de la energía humana, que interviene en la elaboración

(11) Cartas de David Ricardo a John Ramsay McCulloch. - 1816-1823. Publicaciones de la American Economic Association, X Nos. 5 y 6 Nueva York 1896. Pág. 60. Traducción del autor.

de un producto- y que determinará el valor considerado como la medida con que se satisface una necesidad.

Sin embargo, sin pretender llegar a una individualización de cada tipo de trabajo, creemos que los materiales sobre los que se aplica la energía humana- que además llevan consigo trabajo incorporado- pueden influir en el valor de un bien, así como la clase de trabajo que realiza el hombre está sujeta a variaciones cualitativas en -- función del trabajador mismo. No puede valer lo mismo el trabajo realizado por un artesano normal, que el servicio prestado por un profesionista. Sin embargo el artesano - que elabora un producto, cuyo contenido material es de - valor elevado, posiblemente valga más que un servicio regular prestado por un profesionista.

Estas consideraciones previas, nos llevan a la idea tema central de este estudio, que es la significación del valor, ya que en último término, el sistema de imposición que hemos venido analizando, grava el valor- que se agrega en los circuitos de la producción y distribución.

La determinación del valor agregado bruto está representada por todos aquellos elementos que intervienen en la elaboración de un artículo y que influyen en

lo que posteriormente será el precio del mismo. Sin embargo, para propósitos del impuesto, se toma en cuenta el valor agregado fiscal que estará representado por lo que las disposiciones legales determinen.

Podíamos señalar una fórmula teórica que represente el valor agregado fiscal:

$$VAF = DF - (l + i + v + E + e)$$

VAF= Valor agregado fiscal

DF= Demanda Final.

l = Inversión Pública

i = Inversión Privada

E = Exportaciones

e = Exenciones

v = Variaciones de existencias

C.- METODOS PARA DETERMINAR EL VALOR AGREGADO.

Existen dos formas para determinar el cálculo del valor agregado, ya sea por medio del método directo o en sentido estricto el cálculo de valor agregado y el método indirecto o de crédito de impuesto. El primero -

Fuente: Francisco Fernández Ordoñez. El Impuesto sobre el Valor Añadido y su posible implantación en España. XVII Semana

puede realizarse a través del método de adición, que es el resultado de la suma de salarios, intereses, rentas de la Naturaleza- como factor de la producción y los beneficios netos de las empresas. Esto quiere decir que el valor de cada uno de los factores de la producción Naturaleza, Trabajo, Capital y Organización se toman en cuenta sumándolos para dar como resultado el valor que ha sido agregado en determinado proceso productivo.

La segunda forma, es a través del método de sustracción que resulta de la diferencia entre las compras de una empresa y las ventas que realiza.

Para llegar al valor agregado puede utilizarse el método indirecto o de crédito de impuesto, por el que se deduce el gravamen causado con motivo de las ventas del impuesto causado sobre las compras, sin que sea necesario definir previamente la cantidad de valor agregado. Podemos notar que este método permite llegar al concepto de valor agregado de manera más directa e inmediata, y que paradójicamente recibe el nombre de cálculo indirecto.

(12)

(12) Estos dos métodos son los que considera John F. Due, aplicables para determinar el valor que ha sido agregado, Clara K. Sullivan coincide con algunas variantes de tipo formal.

Tanto el método a través de la sustracción, como el método de crédito de impuesto, producirán aplicando tasas iguales, la misma cantidad de impuesto, aunque el segundo cálculo es necesario en cada compra la expedición de facturas donde se consigne el impuesto causado para que más adelante las empresas puedan tener el monto exacto de impuesto pagado por sus compras. (13)

Habíamos esbozado las modalidades del impuesto según se trate del tipo renta, o del tipo consumo, y la forma de determinar el impuesto en el segundo se hace mediante el método de deducción que es el que más popularidad ha alcanzado por tratarse de la modalidad que adoptó la Comunidad Económica Europea.

3.- VENTAJAS QUE PRESENTA UN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.

Una vez descritas de manera general las diversas posibilidades que admite la técnica impositiva sobre los conceptos de impuesto sobre valor agregado, continua-

(13) Más adelante veremos como por medio de este método, el control del impuesto corre prácticamente a cargo de los contribuyentes.

remos nuestra exposición con una modalidad ya definida de este sistema y que está representada por el impuesto sobre el valor agregado tipo consumo, y las ventajas que presenta en el terreno económico y administrativo.

a.-) Efecto sobre las Inversiones:

La característica esencial de un impuesto al valor agregado es la posibilidad de deducción de impuestos previamente pagados en diversas adquisiciones sobre los impuestos causados con motivo de las ventas. En este orden de ideas la deducción de los llamados bienes de inversión permite la recuperabilidad de impuestos pagados a cargo del contribuyente por ese concepto. Estas deducciones se conocen como "financieras" y tienden a evitar los defectos de un sistema acumulativo, en donde se grava por igual materias primas y bienes de equipo, produciéndose una múltiple incidencia fiscal en las diversas etapas de los ciclos del proceso económico.

Al permitirse esta deducibilidad financiera se está provocando la neutralidad entre los procesos mecanizados y los procesos que requieren mano de obra y por lo tanto se alienta la inversión y consecuentemente se provocará un estímulo al progreso de la técnica industrial y comercial que redundará en beneficio de todos los consumi-

dores. Sin embargo transitoriamente podían presentarse ciertos problemas en el momento en que se adoptara un sistema de impuesto sobre valor agregado, si el impuesto que substituye es de tipo cascada. En efecto, bajo este sistema los bienes de inversión están gravados y al dejar de sufrir el impacto fiscal por medio de las deducciones se provocaría un tremendo impulso a la inversión, que podría ser perjudicial". La admisión en Francia de la deducción financiera en 1954 reanizó la inversión privada de aquel país. De un día a otro los empresarios se encontraron con que el costo de las inversiones había disminuido en el importe de la T.V.A. que antes las gravaba." (14)

La necesidad actual de promover el desarrollo de la técnica industrial tiene su fundamento en el creciente número de necesidades que demanda la colectividad, a un ritmo sumamente acelerado, por lo que una forma impositiva que promueva la inversión sobre equipo industrial al no obstaculizarlo es sumamente deseable, sobre todo en países que como el nuestro inician una actividad económica propia.

(14) Félix de Luis. Alternativas que ofrece el Impuesto sobre el Valor Añadido. XVII Semana... Pág. 19. Citando a M. Laxan, F. Bailleux y G. Egret.

En caso de que los bienes de inversión quedaran sujetos a gravamen, sin que medie deducción alguna, quedarán sujetos a una doble imposición sobre los bienes de inversión y sobre los productos elaborados, discriminándose a los procesos en que se utiliza capital, y favoreciendo a los procesos en que se utiliza en mayor proporción el factor trabajo. Creemos que esta afirmación tiene un contenido más amplio del que a primera vista se observa. En efecto tal parece que hemos llegado a un punto en que debemos optar entre un factor de la producción, el más importante, que es el trabajo, y entre el capital.

Pero la implicación va un poco más lejos, si se favorece los procesos en que interviene fundamentalmente la mano de obra se está propiciando que esa mano de obra, no debidamente remunerada por lo general, tenga día a día mayor demanda por parte de los empresarios y que impida el desarrollo de la automatización, concepto indispensable para lograr una base armónica de desarrollo. Reiteramos que la expresión "favoreciendo los procesos en que se utiliza en mayor proporción el factor trabajo", no significa favorecer al trabajador mismo, sino estimular a las empresas que utilizan el factor humano primordialmente.

Por otra parte, si se estimula la inversión por medio de deducciones financieras se evita en cierta medida el fenómeno conocido como piramidación del impuesto y se puede igualar la carga fiscal de los bienes de inversión importados con los bienes producidos en el interior del país.

Ahora bien, ¿cuales son los métodos más idóneos para que opere la deducción de los bienes de equipo?. Se han considerado dos formas de regular las deducciones según se tome en cuenta la actividad gravada en el seno de la empresa "prorrata en el espacio", o bien si se adaptan las deducciones a los cambios que pueden sobrevenir en la vida de la negociación la prorrata en el tiempo.

La Prorrata en el Espacio.

Puede suceder que una empresa destine ciertos bienes y servicios a operaciones sujetas al impuesto sobre el valor agregado, que los destine a operaciones exentas o fuera de la aplicación del gravámen, o que se utilicen tanto en operaciones gravadas como exentas. En el primer caso se permite la deducción total del impuesto pagado por dichos bienes o servicios, a contrario sensu, los

bienes utilizados en operaciones exentas no están sujetos a deducción alguna y los bienes y servicios utilizados en actividades mixtas permiten la deducción proporcional del impuesto que los ha gravado sobre el valor de las actividades gravables.

Dentro de este esquema ideal, los expertos de la Comunidad Económica Europea idearon un sistema conocido como "prorratageneral" que consiste en agrupar la totalidad de los bienes de una empresa, sujetos al impuesto, exentos y mixtos, formulando un porcentaje entre las operaciones gravables y el total de la actividad para de esta manera deducir el impuesto que ha gravado los bienes de inversión. Sin embargo, el contribuyente puede obtener una autorización para utilizar prorratas especiales, por medio de la cual se separan los bienes y servicios empleados en actividades gravables y los utilizados en operaciones exentas, para después aplicar la prorrata a los bienes y servicios utilizados en operaciones mixtas.

La Prorrata en el Tiempo.

El concepto tiempo dentro de las deducciones de los impuestos pagados por los bienes de inversión, nos lleva al problema de determinar en qué momento es más

conveniente llevar a cabo la deducción del impuesto. Se han dado dos soluciones respecto al tiempo en que debe efectuarse dicha deducción. Primeramente hay quien considera que la deducción inmediata proporciona un tratamiento a los bienes de inversión mas acorde con lo que debe ser un impuesto sobre el valor agregado tipo consumo.

Sin embargo, esta posición provocaría ciertas distorsiones y tratamiento diferencial, debido a que las empresas efectúan operaciones gravables y exentas. "Pensemos en una empresa que efectúa importantes adquisiciones de bienes de inversión un año en el que solo realiza operaciones gravadas y en él deduce la totalidad del impuesto referente a esas compras. Supongamos que en los años siguientes una gran parte de sus operaciones son de una actividad exenta. Si no se efectuase una regularización esta empresa estaría en condiciones ventajosas en relación con aquellas que efectuando sus mismas operaciones realicen sus inversiones a lo largo de los años en que la mayor parte de sus operaciones están exentas" (15)

(15) La Prorrata en el Espacio y en el Tiempo. Francisco José Mañas López. XVII Semana de Estudios.....

La solución del problema está en adoptar un concepto que tiene similitud con la depreciación del impuesto sobre la renta. En lugar de deducir inmediatamente los impuestos pagados por el bien en cuestión, por la totalidad del mismo, se acredita por períodos el impuesto que se ha soportado por la adquisición de dicho bien, mismo que durar un número determinado de años.

b.-) Ventajas para el Comercio.

El Impuesto sobre Valor Agregado grava todas las etapas por las que atraviesa un bien desde su producción hasta las ventas final al consumidor. El sistema de deducciones tanto físicas como financieras, permite conocer con exactitud el peso fiscal que ha soportado determinado bien en el momento en que es adquirido por el último consumidor.

Al gravar únicamente el valor que es agregado en cada una de las fases, el impuesto final es igual al resultado de aplicar la tasa del impuesto al precio final del producto. De esta manera, los países que cuentan con este sistema pueden conocer con exactitud la cantidad de impuesto que deben devolver a los exportadores por sus operaciones gravables así como determinar los

derechos compensatorios a la importación de productos, para que estos soporten el mismo peso fiscal que los artículos producidos en el interior del país. Con estas medidas se formaría un incentivo considerable para las empresas que están limitadas al mercado interno. El estímulo a la exportación propiciaría una nueva actividad de las empresas para que se acreditaran como exportadores, favoreciendo definitivamente la Balanza de Pagos de un país.

Ahora bien, el impuesto sobre valor agregado se ha convertido en el tema del día dentro del campo de las finanzas. Numerosos países europeos, como algunos latinoamericanos cuentan con un sistema de este tipo, o están en los pasos iniciales para reformar sus estructuras de imposición indirecta. De donde resulta que los países que no cuentan con este sistema verán sus costos de importación más bajos y sus costos de exportación más altos en relación con los países que gocen de este sistema.

C.- Administración del Impuesto y Limitación del Fraude Tributario.

El sistema de impuesto sobre valor agregado

supone una organización administrativa especial tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. Requiere sistemas contables capaces de informar con exactitud las transacciones efectuadas por las empresas, ya que descansa básicamente en el método de deducción de impuestos pagados por las compras, de los impuestos causados con motivo de las ventas, enterando al fisco la diferencia.

Pues bien, es aquí donde este sistema ha soportado las críticas más rigurosas, se ha pensado que representa una carga adicional de trabajo para las contribuyentes al facturar cada una de las operaciones que efectúan para el cómputo del impuesto y que además al ser un impuesto a todas las etapas de producción y distribución, el número de contribuyentes es muy alto, por lo que las facturas se contarían por millones, entorpeciendo por una parte la actividad empresarial y por otra la revisión a cargo de las autoridades.

Esta revisión constituye uno de los métodos de control más eficaces para evitar la posible evasión fiscal que es un serio perjuicio para la función gubernamental y consideramos que el sistema de valor agregado es una de las mejores modalidades de imposición para prever

y limitar el fraude tributario.

El control está en buena medida a cargo de los contribuyentes ya que a ninguno le convenía ocultar el impuesto causado por sus operaciones debido a que posteriormente la deducción a la que tuviere derecho sería menor que si hubiere facturado correctamente. Esto quiere decir, que si un productor A adquiere materia prima a un costo de \$ 100.00 y sujeto a una tasa de 8% le corresponden \$ 8.00 de impuesto, la factura deberá contener estos datos exactamente, porque cuando él vendiera al mayorista B a \$ 120.00 que corresponde \$ 9.60 de impuesto, pudiera efectuar la deducción y enterar al fisco \$ 1.60 que es la diferencia. Al contribuyente B le interesa formular una factura por la compra en cuestión, para que al vender al detallista pueda deducir el impuesto de \$ 9.60 que pagó al productor A. La Administración Fiscal deberá por tanto aprovechar la situación descrita para llevar a cabo un método conocido como comprobación cruzada. Tomando en cuenta las declaraciones de ciertos contribuyentes para verificar si otros causantes en relación con los primeros han efectuado el cálculo del impuesto de manera real.

Además, puede ser un factor determinante para que las empresas ordenen sus cuentas y puedan efectuar las deducciones de impuestos previamente pagados y de esta manera cumplan con sus obligaciones contables.

Par la Administración necesariamente facilitaría la confrontación de las operaciones sujetas al impuesto, es indudable que un sistema de computación electrónica sería el más adecuado para dicha comprobación.

El profesor Albert Hart ha efectuado una interesante investigación sobre la posibilidad de que un proceso electrónico de datos pueda informar con exactitud el control de las operaciones gravables.

"El sistema en términos generales, consiste en que cada declaración -con compras y ventas- se registra en el ordenador dos veces una del lado del comprador y otra del lado del vendedor. Es fácil programar el control de la declaración de ventas de un sector de contribuyentes

- (16) El Impuesto sobre el Valor Añadido y su posible implantación en España. Francisco Fernández Ordoñez. XVII Semana....

con las declaradas por sus compradores en las columnas de compras de sus deducciones.

Hart reconoce que no es posible controlar todas las operaciones, pues indica procedimientos útiles para llevarlo a cabo". (16)

Para las grandes empresas no representa una carga adicional administrativa sino una substitución de sus actuales sistemas de organización, aunque debemos reconocer que para las pequeñas negociaciones, en las que es manifiesta una deficiente o inexistente práctica contable, debían estar sujetas a regímenes especiales como convenios o exenciones para adaptar su volumen de negocios al sistema de impuesto sobre el valor agregado.

Más aún, hay quien ha pensado que un impuesto a las ventas conforme al valor agregado puede ser un instrumento para mejorar el control de otros impuestos, como podría ser el de ingresos a las empresas. "El impuesto sobre la renta parte del control de ingresos brutos de las empresas. En México la evasión mas preocupante se encuentra en el renglón de ingresos que obtienen las empresas por ventas y servicios. Si operara un procedimiento fiscal como

el de valor agregado, en el que todo causante que compra tiene interés económico directo en exigir la factura del proveedor, para poder acreditar en su propio impuesto el pagado por éste, se reduciría considerablemente la ocultación de ingresos a través del control ejercido por los contribuyentes entre sí." (17)

Estas consideraciones nos llevan a la conclusión de que dado el caso de que se implantara un impuesto sobre el valor agregado en México, sería necesaria una transformación de la organización administrativa de las dependencias fiscales, (18) así como una reestructuración de los sistemas de organización de las empresas que intervienen en el ciclo productivo.

(17) Luisa María Leal Duk. Estudio sobre el Impuesto a las Ventas en México. Investigación Fiscal No. 19, julio de 1967. Administración General de Impuestos al Ingreso.

(18) En México se ha pensado en la conveniencia de crear direcciones funcionales que administren los impuestos, renta o ingresos mercantiles, ya que los datos de control se obtienen por los mismos procedimientos.

CONCLUSIONES.

1.- Los impuestos alcabalatorios entorpecen el tránsito de las mercancías entre los Estados, por lo que su aplicación constituye un serio obstáculo al comercio interno. Además de que va en contra de los principios que amparan la libre circulación de los bienes en un territorio.

2.- La Comunidad Económica Europea creada por el tratado de Roma, llevó a cabo intensivos estudios para armonizar los sistemas impositivos de los países miembros en lo referente a transacciones comerciales, por lo que, el Consejo de la Comunidad ha publicado diversas directrices que señalan la obligación de los Estados miembros de adoptar un sistema de impuesto sobre valor agregado, ya que esta modalidad representa el grado óptimo, para lograr objetivos comunes a dicha organización internacional.

3.- Todos los países miembros han encargado a sus expertos en imposición indirecta la elaboración de proyectos de ley sobre impuesto al valor agregado, varios de los cuales han sido aprobados por los órganos corres-

pondientes, de tal manera que Alemania, Francia y Holanda cuentan con legislaciones vigentes de impuesto al valor agregado.

4.- Uno de los documentos mejor elaborados en que sustenta una opinión distinta del impuesto sobre el valor agregado es el Reporte Oficial de la Comisión de Imposición a la Ventas, denominado Reporte Richardson, y publicado en marzo de 1964, en el que se consigna que un sistema de este tipo era altamente perjudicial para Inglaterra. Sin embargo, en la actualidad los expertos ingleses han reconsiderado el problema, existiendo una fuerte tendencia a favor de un sistema de imposición tipo valor agregado, cuya introducción podía ser un factor decisivo para que se vuelva a considerar la petición del Gobierno Inglés de ingresar a la C.E.E.

5.- Nuestra Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles inició su vigencia en el año de 1948. Con- tiene un sistema acumulativo en forma de cascada, que gra- va todas las operaciones por las que atraviesa un bien los circuitos de producción-distribución, por lo que se descono- ce la cantidad exacta de peso fiscal que ha soportado un bien, antes de que sea utilizado por el consumidor final.

Es un fuerte incentivo a la integración vertical de las empresas, ya que aquellas que por su capacidad económica pueden eludir la longitud de las etapas de producción y distribución soportaran una cantidad menor de impuesto, que aquellas pequeñas empresas dedicadas a la especialización.

En el ámbito internacional es imposible la realización de ajustes en frontera, ya que al no conocerse el impacto fiscal que ha recibido un bien no se pueden conceder devoluciones a la exportación, ni fijar derechos compensatorios a la importación. Con este gravamen se presenta la acumulación de impuestos, ya que las mercancías son gravadas en cada una de las etapas por la que pasan, lo que conduce a notorias distinciones económicas que se reflejan en el precio de los artículos que paga el último consumidor.

6.- El impuesto sobre el valor agregado es la última modalidad de imposición a las transacciones comerciales y consiste fundamentalmente en un gravamen al valor que es agregado en cada una de las etapas de producción y distribución por las que atraviesa un bien, para que de esta manera, se deduzcan los impuestos pagados en la compra de un bien o servicio de los impuestos causados por

la venta posterior de los mismos enterando al fisco la diferencia.

No representa únicamente en un método de recaudación, sino que tiene las características propias de un impuesto indirecto ya que permite la repercusión del impacto fiscal hasta el último consumidor tal y como si la mercancía fuera gravada una sola vez, sin que se presente la acumulación de impuestos.

7.- Este sistema lleva consigo una serie de ventajas frente a los impuestos acumulativos. No estimula la integración vertical de las empresas y por tanto propicia la competencia en el mercado interno, que resulta sumamente beneficiosa en los países en desarrollo. Conduce a la máxima neutralidad en las transacciones internacionales, al permitir ajustes exactos en las fronteras fiscales: derechos compensatorios en las importaciones para igualar la carga fiscal de los productos importados respecto de los producidos en territorio nacional, además de que permite el desgrave en la exportación, con lo que propicia esta industria, que constituye un renglón importante en la Balanza de Pagos de un país.

Estimula la inversión de maquinaria y equipo,

con lo que se acelera el crecimiento de la industria y el avance de la técnica de producción. Este incentivo se logra mediante la deducción de impuestos pagados en la adquisición de bienes de inversión, sujetándolos bien sea a un sistema de deducción inmediata o a un mecanismo de prorratea en el tiempo.

En el terreno administrativo obliga a los sujetos del impuesto a facturar correctamente sus operaciones, para así poder deducir los impuestos previamente pagados, por lo que gran parte del control lo efectúan los causantes, dificultando la posible evasión tributaria y creando una mentalidad de cooperación entre los contribuyentes y la Administración Fiscal, que es redundante sobre el espíritu cívico que debe imperar en las relaciones entre el Estado y los particulares.

Creemos que un sistema de este tipo al substituir un impuesto en cascada, traerá enormes ventajas que repercutirán en beneficio de la colectividad. Si se estableciera a una tasa correspondiente del impuesto acumulativo, teóricamente la recaudación sería la misma, nada más que al evitarse el fraude fiscal, produciría enormes ingresos adicionales al Erario, por lo que el beneficio indirecto sería para los usuarios de los servicios que presta el Estado.

8.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha iniciado los trabajos preparativos para la introducción de un impuesto sobre el Valor Agregado que comprende la publicidad del sistema a través de publicaciones, conferencias y planes pilotos con ciertas empresas, así como la elaboración de un proyecto de ley que al entrar en vigor se verá modificado para adecuar sus normas al momento de su implantación.

BIBLIOGRAFIA.

- Alfredo Gutiérrez Kirchner. Apuntes de la Cátedra. El Impuesto sobre el Valor Agregado. Curso de Preparación de Abogados. Sría. de Hacienda y C.P.
- Alfonso Porras del Corral. El I.V.A. en el Derecho Comparado. XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, Marzo de 1969.
- Antony Mitton. Un Impuesto para el Momento Actual. XV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid 1967.
- Border Tax and Adjustments tax Structures. O.C.D.E. Paris 1968.
- César Sepúlveda. Derecho Internacional Público.
- Código de Comercio Francés.
- Code General des Impôts.
- Código Civil Italiano.
- Código Fiscal de la Federación.
- Dino Jarach. Curso Superior de Derecho Tributario.
- Di Renzo. El Sistema Tributario Romano.
- Daniel Cosío Villegas. Historia Moderna de México. La República Restaurada. Vida Económica.
- David Stout. Economic Aspects of a Value Added Tax in the United Kingdom.
- David Ricardo. Cartas a John Ramsay McCulloch 1816-1823. American Economic Association X Nos. 5 y 6 . Nueva York 1896.
- Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Eileen Shanahan. New York Times. 28 de Diciembre de 1969.
- European Taxation. Noviembre y Diciembre de 1968.
- El Impuesto sobre El Valor Agregado. La Posición del Reino Unido y la Experiencia Europea. Oxford 1969.
- Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- Felipe de J. Tena. Derecho Mercantil Mexicano.

Facio P. Juan Carlos. El Impuesto a las Ventas.

Félix de Luis. Alternativas que ofrece el Impuesto sobre el Valor Agregado. XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Francisco Fernández Ordoñez. El Impuesto sobre el Valor Añadido y su posible Implantación en España.

Francisco José Mañas López. La Prorrata en el Espacio y en el Tiempo.

Guzmán Lozano. Breve Historia de las Alcabalas en México. Revista de Derecho y Ciencias Sociales. Jus.

Hugo B. Margáin. El Sistema Tributario México 50 Años de Revolución. La Economía.

Informe General de Labores de la Tesorería del Distrito Federal para el Ejercicio de 1968.

Informe General de los Subgrupos A, B y C. Dirección Problemas Fiscales de la C.E.E.

Informe Rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 33 Bis. 1968.

J.C. Marigot. Fiscalité française et fiscalité européenne au cours du quatrième trimestre 1952.

José Luis de Juan y Peñalosa. La Neutralidad Exterior y el I.V.A.

John F. Due. Estructura y Administración de la Imposición a las Ventas.

John F. Due. Propuestas de Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados Unidos. XV Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Ley Holandesa del Impuesto sobre el Valor Agregado.

Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Ley General del Timbre.

Ley de Secretarías y Departamentos de Estado.

Luisa María Leal Duk. Estudio sobre el Impuesto a las Ventas en México.

Investigación Fiscal No. 19.

Miguel Vera González. Proposición de un Sistema para Gravar las Ganancias de Capital Derivadas de la Enajenación de Valores Mobiliarios.

Proyecto de Ley del Impuesto sobre Valor Agregado en Italia.

Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado en Luxemburgo.

Ramón Beteta. Tres Años de Política Hacendaria 1947, 1948. Perspectiva y Acción.

Roberto Anguiano Equihua. Las Finanzas del Sector Público en México.

Roberto Mantilla Molina. Derecho Mercantil.

Revista Investigación Fiscal. Administración General de Impuestos al Ingreso. Marzo de 1968.

Reporte del Comité sobre Imposición a las Ventas. Londres. Marzo de 1964.

Ricardo Calle Sáiz. Métodos para Determinar el Valor Añadido. XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Revista Investigación Fiscal, Julio de 1967.

Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano.

The Common System on Tax Value Added. European Taxation, Julio y Agosto de 1967.

Umsatzsteuergesetz. Ley Alemana del Impuesto sobre el Valor Agregado.