



9

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Werner Grau

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO  
INSTITUTO PARA A INTEGRAÇÃO DA AMÉRICA LATINA  
ESCOLA INTERAMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Werner Grau

- ASPECTOS CONCEPTUALES
- MODELO ADOPTADO EN EL MERCADO COMUN EUROPEO
- FORMAS VIGENTES Y PROYECTADAS EN AMERICA LATINA
- REFLEXIONES SOBRE LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS A LAS VENTAS EN LOS PAISES MIEMBROS DE LA ALALC.

Río de Janeiro,  
Julio, 1971.

circulación restringida



FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

Presidente - Luiz Simões Lopes

Diretor-Executivo - Alim Pedro

CONSELHO DIRETOR

Presidente - Luiz Simões Lopes

Vice-Presidente - Eugênio Gudim

MEMBROS - Alberto Sá Souza de Brito Pereira, Carlos Medeiros Silva, João Carlos Vital, Jorge Oscar de Mello Flores, José Joaquim de Sá Freire Alvim e Rubens D'Almada Horta Porto,

CONSELHO CURADOR

Presidente - Maurício Nabuco

Vice-Presidente - Alberto Pires Amarante

MEMBROS - Alzira Vargas do Amaral Peixoto, Antônio Garcia de Miranda Netto, Antônio Ribeiro França Filho, Apolônio Jorge de Faria Salles, Ary Frederico Torres, Asterio Dardeau Vieira, Carlos Alberto de Carvalho Pinto, Celso Timponi, César Reis de Cantanhedo e Almeida, Francisco Montojos, Heitor Campello Duarte, Henrique Domingos Ribeiro Barbosa, Joaquim Bertino de Moraes Carvalho, José de Nazaré Teixeira Dias, Mário Paulo de Brito, Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira, Paulo de Tarso Leal, Rafael da Silva Xavier e Theodoro Arthou.

ESCOLA INTERAMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Diretor

Athyr Guimarães

Coordenador Geral de  
Ensino

Werner Grau

Coordenador Geral de  
Relações Internacionais

Euro Feliciano Alves

Coordenador Geral de  
Pesquisa

Breno Genari

COORDENADORES DE ÁREA

Reynaldo Barros

Moysés Jacob Lilienbaum

Carlos Augusto Callou

Francisco Oswaldo Dornelles

SECRETÁRIO

Sergio Reinaldo Gonçalves

## PRESENTACION

Este documento fue especialmente preparado para la reunión de expertos, convocada por la ALALC-Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, en el mes de marzo de 1.971, con el fin de discutir problemas relativos al impuesto sobre el valor agregado y su adopción por los países miembros de esa institución.

La elaboración del documento fue confiada a la EIAP-Es-cuela Interamericana de Administración Pública, de la Fundación Getúlio Vargas, del Brasil, que es patrocinada por el INTAL-Instituto para la Integración de América Latina y que desarrolla un programa de entrenamiento e investigación en el campo de tributación y aduanas.

La EIAP encargó de esta tarea al Prof. WERNER GRAU, Coordinador General de Enseñanza, que, a la vez, supervisa un programa de investigación en el área de la política y administración tributaria en América Latina.

El autor del trabajo, que participó de la referida reunión de expertos, realizada en la sede de ALALC, resaltó tratarse de un abordaje sencillo de algunos aspectos del problema, con la intención de ofrecer únicamente un documento de trabajo, para orientar los debates desarrollados.

El trabajo abarca cuatro partes. En la primera - "Aspectos conceptuales", se presentan consideraciones de tipo teórico referentes al impuesto al valor agregado; la parte segunda consolida las disposiciones contenidas en las directivas de la forma de impuesto al valor agregado, que adoptó la Comunidad Económica Europea; en la tercera parte, es presentado un resumen informativo sobre algunas formas de impuestos de tipo al valor agregado, vigentes y proyectadas en América Latina; y en la última parte, el autor reflexiona sobre la armonización de los impuestos a las ventas en los países miembros de la ALALC.

# I N D I C E

	Págs.
1 - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ASPECTOS CONCEPTUALES.....	3
2 - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. MODELO ADOPTADO EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.....	15
2.1 - TITULO Y NATURALEZA DEL IMPUESTO.....	20
2.2 - MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR.....	20
2.3 - BASE IMPONIBLE.....	24
2.4 - FORMA DE LA TASA.....	25
2.5 - EXENCIONES.....	25
2.6 - DETERMINACION Y LIQUIDACION DEL IMPUESTO.....	26
2.7 - CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE DEL IMPUESTO.....	27
2.8 - ADMINISTRACION Y CONTROL DEL IMPUESTO.....	28
2.9 - REGIMEN ESPECIAL PARA PEQUEÑAS EMPRESAS.....	29
2.10 - REGIMEN ESPECIAL PARA OPERACIONES AGRICOLAS.....	29
2.11 - NORMAS DE CARACTER TRANSITORIO.....	30
3 - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. FORMAS VIGENTES Y PROYECTADAS EN AMERICA LATINA.....	30
3.1 - CONSIDERACIONES SOBRE LOS IMPUESTOS INTERNOS A LOS BIENES Y SERVICIOS EN LOS PAISES MIEMBROS DE LA ALALC.....	30
3.2 - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. FORMAS APROXIMADAS VIGENTES Y PROYECTADAS EN LOS PAISES MIEMBROS DE LA ALALC.....	34
4 - IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES MERCANTILES Y A LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN ECUADOR.....	34
4.1 - DISPOSICIONES SOBRE TRANSACCIONES MERCANTILES.....	34
4.2 - DISPOSICIONES SOBRE PRESTACION DE SERVICIOS.....	38
4.3 - ADMINISTRACION Y CONTROL (CONTABILIDAD, FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS).....	39
4.4 - REGIMENES ESPECIALES (PEQUEÑAS EMPRESAS, OPERACIONES AGRICOLAS Y OTROS).....	40
5 - IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EN URUGUAY.....	41
5.1 - MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GERADOR.....	41
5.2 - BASE IMPONIBLE Y TASA.....	42
5.3 - CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES.....	42
5.4 - LIQUIDACION Y PAGO.....	42
5.5 - EXENCIONES.....	43
5.6 - ADMINISTRACION Y CONTROL (CONTABILIDAD, FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS).....	45

5.7	- REGIMENES ESPECIALES (PEQUEÑAS EMPRESAS, OPERACIONES AGRICOLAS Y OTROS).....	45
6	- IMPUESTO SOBRE LA CIRCULACION DE MERCADERIAS EN BRASIL.....	45
6.1	- MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR.....	45
6.2	- BASE IMPONIBLE Y TASA.....	48
6.3	- CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES.....	49
6.4	- LIQUIDACION Y PAGO.....	49
6.5	- EXENCIONES.....	50
6.6	- ADMINISTRACION Y CONTROL (CONTABILIDAD, FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS).....	51
6.7	- REGIMENES ESPECIALES (PEQUEÑAS EMPRESAS, OPERACIONES AGRICOLAS E OTROS).....	52
7	- ANTEPROYECTO DE LEY SOBRE EL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS EN MEXICO.....	52
7.1	- MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR.....	52
7.2	- BASE IMPONIBLE Y TASA.....	53
7.3	- CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES.....	56
7.4	- LIQUIDACION Y PAGO.....	56
7.5	- EXENCIONES.....	58
7.6	- ADMINISTRACION Y CONTROL (CONTABILIDAD, FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS).....	60
7.7	- REGIMENES ESPECIALES (PEQUEÑAS EMPRESAS, OPERACIONES AGRICOLAS Y OTROS).....	61
8	- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. REFLEXIONES SOBRE LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS A LAS VENTAS EN LOS PAISES MIEMBROS DE LA ALALC.....	61
8.1	- NATURALEZA Y AMBITO DEL IMPUESTO.....	63
8.2	- MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR.....	64
8.3	- BASE IMPONIBLE.....	64
8.4	- FORMA DE LA TASA.....	65
8.5	- EXENCIONES.....	65
8.6	- DETERMINACION Y LIQUIDACION.....	65
8.7	- CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES.....	65
8.8	- ADMINISTRACION Y CONTROL.....	65
8.9	- REGIMENES ESPECIALES.....	66
8.10	- NORMAS DE CARACTER TRANSITORIO.....	66

## 1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ASPECTOS CONCEPTUALES

Una de las modalidades de imposición a las ventas es el impuesto plurifase no acumulativo o impuesto sobre el valor agregado.

Es plurifase porque se calcula y liquida en todas las etapas y es no acumulativo porque la base imponible no es el valor integral en cada etapa, sino únicamente el valor agregado o el mayor valor.

Para facilitar la comprensión del mecanismo de ese impuesto, pueden utilizarse conceptos de Contabilidad Social, que registra los flujos de la economía en un período y proporciona la medida del producto o de la renta nacional.

El impuesto al valor agregado es una forma de imposición sobre los bienes y servicios producidos por el sistema económico, o sea, sobre el flujo real de la economía.

De esta manera, ese impuesto afecta el producto o la renta nacional.

SAMUELSON define el producto o la renta nacional como "el nombre vago que se da a la medida, en términos monetarios, del flujo anual de bienes y servicios de una economía".

Según SCHULTZE (1), "la medida más amplia de la producción nacional es el producto nacional bruto, generalmente abreviado PNB. El PNB es el valor de todos los bienes y servicios producidos anualmente en la nación".

Es posible aún expresar la medida del producto nacional, sumando se el gasto de la nación con la adquisición de bienes y servicios finales, tanto para el consumo como para la inversión.

Como la corriente de producción genera una corriente de ingresos, el producto nacional se equilibra por medio de la corriente del ingreso nacional, que se obtiene sumando todo lo ganado en la producción (sueldos, utilidades, alquileres, interés, etc.). Esta es otra forma de calcular el producto.

Finalmente, la medida del producto nacional puede expresarse a través del método del valor agregado, que consiste en establecer el valor que añade a cada producto, cada empresa o persona en separado, y luego se suman todos estos valores. Esa suma coincide con el total pagado a los factores empleados en la producción, razón por la cual este método y el anterior son definidos como procesos de medición del producto por el valor agregado.

---

(1) SCHULTZE, Charles L. Análisis del ingreso nacional. 1. ed. México, Uthea, 1965.



Al analizar la forma como se realiza el proceso productivo global, CASTRO, A. y LESSA, C. (2) así definen lo que es valor agregado:

"Para formarnos una primera idea del proceso productivo global, en el ámbito de un sistema económico, supongamos que la totalidad de las actividades económicas se restringen a los sectores agrícola, industrial y terciario (productor de servicios). Cada sector debe efectuar compras de materias primas, productos semielaborados, etc., así como remunerar a los propietarios de los factores productivos que emplee; su producción se destina en parte a alimentar los procesos productivos en curso en el sistema, y en parte a satisfacer la "demanda final" de bienes y servicios de consumo y capital. Nótese que no sólo los diversos sectores se abastecen recíprocamente de insumos, sino que incluso en el seno mismo de cada sector (compuesto de innumerables unidades productoras) ocurren cambios intermediarios. Hasta en el mismo interior de las empresas se puede dar el aprovechamiento de los insumos obtenidos (por ejemplo, la fección de la cosecha que preserva para obtener semillas).

Como ilustración, tomemos de inicio la agricultura y veamos lo que pasa en este sector a lo largo de cierto período de tiempo (3). Observando globalmente el comportamiento del sector agrícola puede ser resumido en el siguiente esquema: mediante la utilización de semillas, abonos, servicios de transporte, energía, etc., cuyo valor supongamos que suma 25 unidades monetarias, y el empleo del trabajo, tierra y bienes de capital, se obtiene un cierto monto de mercancías cuyo valor - valor bruto de la producción - es de 100 unidades monetarias. De inmediato, se observa que el valor inicial de 25, atribuido a los insumos, fue incrementado, llegándose a la cifra final de 100, por la aplicación de los "servicios" del trabajo y por el uso de la tierra, equipos e instalaciones. La diferencia de 75 es el producto efectivo o valor agregado generado por las actividades agrícolas. Supongamos, además, que a los responsables de los factores productivos correspondieran las siguientes remuneraciones: salarios, 40; renta de la tierra, 15; intereses, 5; y ganancias, 15.

En síntesis:

Agricultura

Compras de insumos .....	25
Semillas .....	5
Abonos .....	10
Servicios .....	10
Valor agregado .....	75

- (2) CASTRO, A. & LESSA, C. Introducción a la economía; un enfoque estructuralista. 1. ed. México, Siglo XXI ed., 1969. p. 28-30.
- (3) EL MODELO de insumo producto. Boletín Económico de América Latina, Santiago de Chile, 1(2):17-31, sept. 1956.

Salarios .....	40	
Intereses .....	5	
Renta de la tierra .....	15	
Ganancias .....	15	
Valor bruto de la producción.....		100

Como hipótesis, los otros sectores obtuvieron simultáneamente los siguientes resultados:

#### Industria

Compras de insumos .....		80
Materias primas agrícolas ...	30	
Insumos industriales.....	40	
Servicios .....	10	
Valor agregado .....		70
Salarios .....	40	
Intereses .....	5	
Rentas .....	5	
Ganancias .....	20	
Valor bruto de la producción .....		150

#### Terciario

Compras de insumos .....		10
Insumos industriales .....	5	
Servicios .....	5	
Valor agregado .....		130
Salarios .....	75	
Intereses .....	10	
Alquileres .....	5	
Ganancias .....	40	
Valor bruto de la producción .....		140

Los datos así presentados, según lo absorbido por los diferentes sectores, se prestan a un primer análisis del destino de los bienes y servicios producidos. Así, es fácil percibir que la agricultura destinó a sí misma el equivalente a 5 unidades monetarias, bajo la forma de semillas, y remitió 30 para las actividades industriales, a título de materias primas agrícolas. Naturalmente, los 65 restantes (100 - 35) serían destinados a la satisfacción directa de necesidades humanas, bajo la forma de bienes finales. El mismo razonamiento debe ser hecho con respecto a los demás sectores.

El paso siguiente, en el examen del destino de los bienes, sería la discriminación entre los bienes terminados, aquellos que se destinan al consumo, y los que se acumulan bajo la forma de bienes de capital. Completando, pues, el ejemplo presentado, añadiendo que de los bienes finalmente producidos por el sector secundario, 50 constituyen mercancías de consumo y 45 representan formación de capital.

Si sumáramos el valor bruto de la producción de los tres sectores, obtendríamos el valor bruto de la producción de la economía (390). Tal concepto comprende, indiscriminadamente, todo aquello que es vendido por las empresas que componen los tres sectores, sea que se trate de productos terminados para el consumo o elementos destinados a la alimentación de otros procesos productivos. En este último caso, se efectuarán todavía nuevas ventas en que se repetirá el cómputo del valor por bienes anteriormente adquiridos como insumo. Por consiguiente, es claro que el concepto de valor bruto de la producción no se refiere al que de hecho el sistema produce, dado que comprende, repetidas veces, el valor de los bienes que van de una empresa a otra. El producto de una economía, por lo tanto, toma en cuenta solamente los bienes y servicios de utilización final producidos en el sistema, esto es, los de consumo y capital. El valor del producto de una economía puede ser medido, entonces, deduciéndose del valor bruto de la producción el correspondiente a la adquisición de insumos. Así, vemos que el producto corresponde a aquello que efectivamente se adiciona en términos de valor, o sea, al valor agregado (275).

Por otro lado, este mismo valor equivale a la totalidad de los ingresos de que se apropian los responsables por los factores implicados en el proceso productivo - trabajo, capital y recursos naturales. El valor agregado, encarado bajo este ángulo, consiste en el ingreso de la comunidad en un período determinado. Así, ingreso y producto son conceptos que se identifican, a través de su origen común - el valor efectivamente adicionado al proceso productivo.

$$\text{Valor agregado ( V A )} = \text{Ingreso ( Y )} = \text{Producto ( P )}."$$

El ejemplo presentado sirve para facilitar la comprensión del mecanismo del impuesto al valor agregado como proceso de imposición que busca afectar el consumo o la adquisición de bienes y servicios finales, cuyo total representa el producto nacional.

Las técnicas de determinar y liquidar el impuesto al valor agregado son el método de la adición y el método de la deducción. El método de la deducción se subdivide en método de las ventas y método del crédito fiscal.

El método de la adición consiste en tomar como base imponible la suma de la remuneración de los factores productivos. La base imponible es pues la suma de lo ganado en la producción (sueldos, utilidades, alquileres, interés, etc.).

En el método de las ventas, primera subdivisión del método de la deducción, la base imponible es la diferencia entre el valor de lo vendido y el de lo comprado. Y el método del crédito fiscal, segunda variable del método de la deducción, consiste en deducir del impuesto liquidado en las ventas aquél que fue anteriormente pagado en las compras.



El método de las ventas es conocido también como método de base contra base; y el método del crédito fiscal, como método de impuesto contra impuesto.

El análisis evidencia que las diferentes técnicas por las cuales se determina y liquida el impuesto al valor agregado están relacionadas con algunas de las formas de calcular y expresar el producto.

Cuando determinado y liquidado por el proceso de adición (suma de lo pagado a los factores productivos), el impuesto al valor agregado guarda relación con el ingreso nacional, que resulta de la suma de todos los ingresos ganados en la producción; y cuando el mismo impuesto se determina y liquida por el método de la deducción (monto de lo vendido menos lo comprado), se relaciona con la manera de obtener el producto por el efecto de sumarse los valores que añade cada persona o cada empresa a cada producto.

La forma más pura de imposición al valor agregado es el método de la adición, en que la base imponible es la suma de lo pagado a los factores productivos, cuyo total equivale al ingreso nacional a precios de mercado.

Como se señaló anteriormente, para la liquidación del impuesto al valor agregado por el método de la deducción, pueden adoptarse dos procesos distintos: el método de las ventas y el método del crédito fiscal.

El método de las ventas consiste en determinar y liquidar el impuesto sobre la diferencia entre el monto de lo vendido y el de lo comprado; y en el método del crédito fiscal, el impuesto resulta de la diferencia entre el gravamen liquidado sobre el monto de lo vendido y el que fue liquidado y pagado sobre el monto de lo comprado.

La aplicación de éste o aquel método presenta algunas variables. Para analizarlas, serán figuradas algunas hipótesis, en que se comparan los dos métodos, señalando lo que resulta en cada caso.

#### 1ª HIPÓTESIS

ETAPAS	VALOR BRUTO EN CADA ETAPA	VALOR AGREGADO EN CADA ETAPA	MÉTODO DE LAS VENTAS		MÉTODO DEL CRÉDITO FISCAL	
			TASA	IMPUESTO	TASA	IMPUESTO
I	100	100	10%	10	10%	10 - 0 = 10
II	200	100	10%	10	10%	20 - 10 = 10
III	250	50	10%	5	10%	25 - 20 = 5
IV	300	50	10%	5	10%	30 - 25 = 5
V	400	100	10%	10	10%	40 - 10 = 10
VALORES FINALES	400	400	10%	40	10%	40

2ª HIPÓTESE

ETAPAS	Valor Bruto en cada etapa	Valor agregado en cada etapa	Método de las Ventas		Método del crédito fiscal	
			Tasa	Impuesto	Tasa	Impuesto
I	100	100	10%	10	10%	10 - 0 = 10
II	200	100	exenta	0	exenta	0 - 10 = 0
III	250	50	10%	5	10%	25 - 0 = 25
IV	300	50	10%	5	10%	30 - 25 = 5
V	400	100	10%	10	10%	40 - 30 = 10
Valores Finales	400	400	7,5%	30	12,5%	50

3ª HIPÓTESE

ETAPAS	Valor Bruto en cada etapa	Valor agregado en cada etapa	Método de las Ventas		Método del crédito fiscal	
			Tasa	Impuesto	Tasa	Impuesto
I	100	100	10%	10	10%	10 - 0 = 10
II	200	100	10%	10	10%	20 - 10 = 10
III	250	50	20%	10	20%	50 - 20 = 30
IV	300	50	20%	10	20%	60 - 50 = 10
V	400	100	18%	18	18%	72 - 60 = 12
Valores Finales	400	400	14,5%	58	18%	72

Para las tres hipótesis se utiliza un ciclo de cinco etapas, en que el precio final es de 400, como resultado de la suma de los valores agregados de 100, 100, 50, 50 y 100, respectivamente para las 1ª, 2ª, 3ª, 4ª y 5ª etapas.

En la primera hipótesis, la tasa es uniforme, de 10% para todas las etapas, y no hay exenciones. El impuesto resulta igual para los dos métodos y corresponde a 10% del precio final.

La imposición resulta siempre igual, mientras se aplique un u otro método, cuando la tasa es uniforme para todas las etapas y no hay saltos de impuesto, es decir, no hay etapas exentas.

En la segunda hipótesis, la tasa es aún de 10% para todas las etapas, con excepción de la segunda, que está exenta del gravamen.

En esa hipótesis, el resultado será diferente según se utilice un o otro método.

Calculado y liquidado el impuesto por el método de las ventas, si se suman las liquidaciones practicadas en las cuatro etapas gravadas, el im-

puesto totaliza 30 y corresponde a sólo 7,5% del precio final. Eso resulta del salto en la segunda etapa, exenta del gravamen, y sobre cuyo valor agregado (100) no se liquidó el impuesto.

La liquidación del impuesto, por el método del crédito fiscal, presenta un resultado diferente y la suma de las liquidaciones en las cuatro etapas gravadas es de 50, que corresponde a 12,5% del precio final. En ese caso, con el salto en la segunda etapa, exenta del gravamen, se interrumpió la cadena o secuencia del proceso. El responsable de la tercera etapa tuvo que liquidar el impuesto sobre el precio total, sin deducción alguna.

En la tercera hipótesis, no hay etapas exentas, pero la tasa es variable (10% en las dos primeras etapas, 20% en la tercera y cuarta, y 18% en la etapa final). Se observa que, liquidado el impuesto por el método de las ventas, la carga total suma 58 y corresponde a 14,5% del precio final, al paso que practicada la liquidación por el método del crédito fiscal, el impuesto total es de 72, correspondiendo exactamente a 18% del precio final.

Los ejemplos enfocados ofrecen las siguientes conclusiones:

- a) - cuando todas las etapas son gravadas y la tasa es uniforme, el impuesto resulta igual se se aplica un u otro método;
- b) - cuando hay exenciones (o salto de etapas), la carga impositiva es mayor cuando se utiliza el método del crédito fiscal;
- c) - cuando no hay etapas exentas y las tasas son diferentes, el método del crédito fiscal es más real, pues la carga total del impuesto coincide con el impuesto resultante de la aplicación de la tasa de la última etapa sobre el precio final;
- d) - para que el impuesto coincida con el valor agregado, es necesario que sean gravados todos los bienes y todos los servicios, sin excepción, y que no haya saltos de impuesto (etapas exentas).

La aplicación del método de la deducción, para calcular y liquidar el impuesto sobre el valor agregado, se puede realizar por dos modalidades: sobre base real o efectiva, o sobre base financiera. La primera se considera la forma más pura.

Son del Profesor COSCIANI los conceptos siguientes (4):

1.1 El impuesto al valor agregado calculado por deducción: sobre base real.

A continuación exponemos el método real para calcular el valor agregado, como se dijo anteriormente.

(4) COSCIANI, C. El impuesto al valor agregado. Buenos Aires, Depalma, 1969. p. 76-82.

Pueden aplicarse dos modalidades distintas: la primera podría llamarse pura o sobre base real (base efectiva); la segunda sobre base financiera.

La forma pura o sobre base real consiste en atenerse rigurosamente al concepto estadístico y económico del valor agregado. El valor agregado imponible se obtiene restando de la producción lograda en un año (sin tener en cuenta que sea vendida o mantenida en existencia para su venta en un período posterior) el monto de los gastos efectuados para adquirir de otras empresas las mercaderías, productos y materias auxiliares ingresados en el ciclo productivo del año, así como la cuota parte de costos plurianuales (amortización de instalaciones fijas) imputables a la producción del mismo año. Ello significa que las alteraciones en las existencias no son elementos positivos o negativos que concurren a formar el valor agregado del año.

El impuesto anticipado, por reembolso sobre el aumento de existencias antes del ciclo productivo, es absorbido por la empresa por no ser deducible antes el impuesto sobre el stock, pues no estando comprendido en el ciclo productivo no contribuye a producir el valor agregado. En cambio, el aumento de las existencias en lo descendente del ciclo da lugar a imposición sin posibilidad de recuperar el impuesto, porque habiendo contribuido a producir el valor agregado, es imponible. Vale decir, que si la cantidad adquirida y comprendida en el ciclo es 100 y el producto 150, donde no haya existencias de antes ni después, el valor agregado imponible es 50. Si las materias primas adquiridas son 120 pero 20 no se incluyen en la producción, el respectivo impuesto no se deduce en el año; por lo cual el impuesto grava 70, de los cuales 20 en la existencia y 50 en el valor agregado propio recuperable mediante reembolso del adquirente en el momento de venderse los 150 producidos. Y en forma análoga, si con el mismo ritmo de producción las ventas se reducen a 130 y la producción queda fija en 150, sobre los 20 de mercadería en existencia el impuesto se paga, pues estando producida origina un valor agregado imponible y, por lo tanto, el impuesto se paga sobre 50, de los cuales 30 vendidos y 20 conservados en existencia. Pero, de estos 50, sólo 30 pueden recuperarse al venderse y 20 quedan provisionalmente a cargo de la empresa; lo que significa que los aumentos de existencias por escasez de ventas exigen un anticipo del empresario, y lo inverso si hay disminución de existencias (problema que adquiere cierto interés en caso de reducción de existencias permanentes)

El sistema de cómputo del impuesto sobre base real no es de aplicación fácil, porque exige seguir minuciosamente todo el ciclo de producción para identificar la cantidad de los distintos productos incorporados y los terminados. En el caso de existencias creadas a precios distintos, también es menester adoptar métodos de valuación bien conocidos (LIFO, FIFO, etc.) pe-



ro de aplicación no mecánica. Aun deben valuarse las cuotas de amortización y efectuarse el distingo entre gastos de inversión y de manutención, con todas las complicaciones inherentes, como lo ha demostrado la experiencia del impuesto a la renta.

El sistema del impuesto puro al valor agregado sobre base real ( que Forte llama impuesto al valor agregado no modificado) puede experimentar modificaciones en la práctica legislativa.

Ante todo, pueden excluirse de la imposición los bienes de inversión, de manera que el valor agregado incorporado a ellos no es imponible; por lo tanto, del valor de los bienes terminados no puede deducirse el costo (en el momento de su adquisición o por la cuota de amortización) de las instalaciones y bienes de inversión adquiridos de otras empresas, por cuanto no han satisfecho el impuesto. Con esto el impuesto adopta el principio básico del impuesto monofase, de gravar solamente los bienes de consumo.

Pero la desviación más importante que puede experimentar el impuesto (como en Francia la antigua Taxe à la production desde 1936 hasta 1954, que admitía únicamente la deducción de las materias primas, elementos de fabricación, productos de consumo rápido, preparaciones especiales) es la que ocurre en sentido opuesto a la precedente y que se refiere a deducir del valor de la producción únicamente los bienes o mercaderías que se incorporan físicamente al bien obtenido, excluyendo todos aquellos gastos que si bien indispensables para la producción del bien gravado, no se exteriorizan físicamente en el bien producido (gastos por instalaciones, fábricas, inmuebles, fuentes de energía, de transporte, investigaciones y estudios, patentes, publicidad, etc.). Esta modalidad, que Forte llama "impuesto al valor agregado ampliado", permite al legislador extender considerablemente la base imponible, dando lugar, empero, a procesos de múltiple imposición o a efectos acumulativos con todas las consecuencias económicas que de ellos derivan.

## 1.2 El impuesto al valor agregado calculado por deducción: sobre base financiera.

Así como puede calcularse el impuesto sobre un monto imponible establecido conforme a una base real, el impuesto al valor agregado puede aplicar a sobre base financiera.

Desde el momento que el cálculo del impuesto al valor agregado sobre base efectiva crea un conjunto de problemas administrativos y de control, en la realidad los sistemas vigentes y propuestos se alejan de esta ruta demasiado complicada, para adoptar otra más aproximada que tiende, a la larga, a coincidir con la anterior, si bien con algunos efectos económicos secundarios. Esta solución, impuesta por razones prácticas y

administrativas, consiste en deducir del producto obtenido los costos realmente soportados para lograrlo, de lo facturado por ventas lo facturado por compras. Es decir, que el valor agregado imponible se obtiene restando de las ventas efectuadas en el terminado período (independientemente del hecho de que provengan de la producción anual o de la disminución de existencias de productos terminados) las adquisiciones de mercaderías y productos en el mismo año (aunque no se hubieren utilizado en el ciclo de producción y fueren destinadas a aumentar las existencias en lo precedente del proceso productivo).

Este sistema simplifica extraordinariamente el problema de la determinación con relación a la solución anterior, pero provoca otras cuestiones de importancia no siempre depreciable. Deducir del valor de las ventas de un mes el valor de las adquisiciones del mismo mes, puede importar una deducción mayor o menor al valor incorporado al producto, por la circunstancia de que las adquisiciones puedan dar lugar a incrementos o disminuciones de existencias en ciertos períodos, mientras que en otros momentos la venta puede ser atendida aun con stocks pre-existentes o la producción causará incrementos de existencias. A diferencia del método precedente, el aumento de stocks anteriores más que el total de las existencias, significa perjuicio fiscal para el productor, porque el impuesto pagado sobre las adquisiciones es extraído inmediatamente de las ventas, así como el aumento de la producción de bienes terminados no vendidos no da lugar a detrimento porque el impuesto es satisfecho únicamente cuando se vende la mercadería. En otras palabras, la diferencia entre ambos métodos se pone de manifiesto en el siguiente ejemplo. La empresa A compra 100 que transforma y vende en el mismo año por 150, sin aumento o disminución de existencias. Suponiendo en la primera hipótesis que aun manteniéndose invariado el ritmo de producción (utilización 100, producción 150) aumentan las existencias (en 20 por aumento de compras, o, en la segunda hipótesis, que las existencias aumentan en 20 por disminución de las ventas). Con el método de las deducciones físicas el impuesto pagado por la empresa tiene por base en las tres hipótesis 50, pero en el segundo supuesto hay una carga impositiva adicional de 20 por la falta de restitución de los impuestos a reembolsar en las adquisiciones no invertidas en el ciclo de producción. En cambio, con el método de las deducciones financieras, el impuesto tiene por base 50 en el supuesto general y 30 en los otros dos supuestos (1ª hipótesis:  $150 - 120 = 30$ ; 2ª hipótesis:  $130 - 100 = 30$ ).

El problema resulta aún más complejo si los precios se modifican durante el proceso de producción, creando discordancias nominales y no reales entre ventas y compras. Los sistemas capaces de solucionarlo no son suficientes ni de fácil aplicación.

El impuesto al valor agregado puede dar soluciones distintas con respecto a dos problemas: el de las inversiones realizadas y el del cómputo del impuesto.

En cuanto a las inversiones, o, en general, en cuanto a los gastos de bienes plurianuales, existen tres posibilidades:

- a) - se puede prohibir la deducción como gasto de bienes plurianuales, como el impuesto francés en su primera aplicación (impuesto al valor agregado bruto de instalaciones) y de esta manera se crea una doble imposición sobre este bien;
- b) - o bien, puede deducirse de las ventas año por año, no el valor total de las adquisiciones de dichos bienes, sino la respectiva cuota de amortización (Impuesto neto de amortizaciones);
- c) - o puede deducirse el gasto total realizado en el año / en que realmente se efectuó, adhiriéndose al principio de imputar el gasto al año en que tuvo lugar el costo monetario (impuesto / neto de gastos de instalaciones).

En lo referente al método de cómputo del impuesto, puede aplicarse el sistema de deducción de la base en la base o de deducción del impuesto en el impuesto. En otras palabras: puede procederse deduciendo de lo imponible por las ventas, lo imponible por las adquisiciones; o deducirse del impuesto liquidado por las ventas, el impuesto liquidado por las adquisiciones. Ambos sistemas sólo coinciden en el caso de que no existan exenciones o tasas diferenciales. En el supuesto de que alguna etapa o sector se beneficie con una alícuota reducida o con una exención en tanto que con el primer sistema la exención o la reducción impositiva se consolida en el sector beneficiado, con el segundo método tal beneficio se reduce a una traslación del menor impuesto pagado en una etapa determinada a la posterior donde se recupera el beneficio. En efecto, quien adquiere materias primas exentas no habiendo pagado por reembolso el impuesto referente a ellas, no puede deducirlas del impuesto a las ventas y, por lo tanto, aumenta su deuda impositiva. Así, por ejemplo, en un impuesto de 10%, si una empresa compra por 100 y vende por 200, con el método "base de la base" paga el 10% de  $100 = (200 - 100)$ , esto es, 10; con el segundo método paga 10 por diferencia entre el 10% de 200 y el 10% de 100. Pero, si el sector anterior en el ciclo está exento o paga la alícuota reducida del 5%, con el primer método el impuesto siempre queda en 10 (siempre el 10% de 100 igual a  $200 - 100$ ), mientras que con el segundo método es de 20 si está exento (10% de 200 equivale a 20 sin deducción alguna porque los 100 no pagaron) o de 15 si las mercaderías compradas tributan sólo 5 (10% / de 200 es igual a 20 con una deducción de 5 igual al 5% sobre 100).

La elección entre los tres métodos referentes a la deducibilidad del impuesto a las inversiones, depende del concepto o de

la función que quiera asignarse al gravamen. Si a éste se lo concibe como un impuesto al último consumidor, es más adecuada la tercera solución; si se lo considera como impuesto a cargo de la empresa, es preferible la segunda. La primera es una solución híbrida que no halla lógica ubicación en un sistema de imposición al valor agregado".

El impuesto al valor agregado puede ser presentado según dos conceptos diferentes.

El primero, definido como el "concepto del consumo", ve ese impuesto como un gravamen sobre el valor de los productos y, mientras sea liquidado y enterado por los vendedores, es soportado por los compradores, una vez que el monto del impuesto es una parte componente del precio final de los productos vendidos. Mientras ese precio final sea determinado por las fuerzas del mercado, el impuesto será siempre una parte del precio, cuyo monto se transfiere para el gobierno. Cuando el precio aumenta en monto igual al valor del impuesto, ocurre la traslación total del gravamen hacia adelante.

En el segundo concepto, conocido como el "concepto de la renta", el impuesto se relaciona con el principio de las ganancias en los negocios. Se entiende que el gravamen alcanza las empresas y se liquida sobre el monto bruto de lo ganado en la producción.

Por ese segundo concepto, el impuesto al valor agregado sería una forma similar al impuesto a la renta de las personas jurídicas, mientras ese último gravamen sea liquidado sobre una base menos amplia, ya que grava solamente la parte relativa a la utilidad de la empresa. Es decir: grava solamente una parte de lo ganado en la producción.

En algunos países, entre ellos los Estados Unidos de Norteamérica, se estudia la aplicación de un impuesto al valor agregado, liquidado en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución, en forma de anticipo y a cuenta de la liquidación final del impuesto a la renta que grava las personas jurídicas. El impuesto, así concebido, además de ser un método de anticipar la recaudación del impuesto a la renta de las personas jurídicas, en cuanto al comercio internacional, permitirá, en las exportaciones, dentro del principio de imposición exclusiva en el país de destino.

El impuesto al valor agregado es la forma que, actualmente, pasa a ser adoptada en muchos países proyectándose en otros más.

Después de su introducción en la Comunidad Económica Europea, como sistema elegido para la armonización de la imposición a las ventas, esa modalidad de gravamen ganó adeptos en el mundo todo.

Además de Francia (que ya adoptaba el sistema anteriormente), Alemania, Bélgica, Holanda, Luxemburgo e Italia, miembros de la Comunidad Económica Europea, que acordaron elegir el impuesto al valor agregado para la armonización de la imposición a las ventas, en el área, muchos otros países, en el mundo, ya adoptaron o proyectan adoptar el mismo sistema.



Es verdad que, en la mayoría de las formas adoptadas, la base imponible no coincide con el concepto puro de "valor agregado", pero el sistema evita o reduce la acumulatividad o el efecto "cascada" de la imposición.

Ante la necesidad de superar problemas, los más variados, de tipo financiero, administrativo y otros, en algunos casos, el impuesto no alcanza los servicios. En otros, hay exenciones para ciertos bienes y servicios. Y en otras formas, no se permite deducción en relación a los bienes de capital. Eso provoca distorsiones y la base imponible resulta en lo que ya se llamó de "valor agregado modificado".

## 2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. MODELO ADOPTADO EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.

Al iniciarse la puesta en marcha del proceso de integración económica europea, con la entrada en vigencia del Tratado de Roma, la imposición a los bienes y servicios, bajo la forma de impuestos generales a las ventas o a la cifra de negocios (5), presentaba, en los países del área, gran diversidad en cuanto a la estructura de los sistemas de imposición. En cuanto Francia adoptaba un impuesto de tipo al valor agregado (6), los demás países miembros mantenían impuestos acumulativos o en cascada.

De otra parte, el mismo régimen se caracterizaba por la disparidad de las tasas aplicadas.

Ese cuadro permanecía en el momento que se completó la primera etapa del proceso integracionista, con la eliminación de los aranceles de aduana entre los Estados miembros y la institución de la unión aduanera en el área.

La realidad impositiva, en el campo de los impuestos internos, establecía serios obstáculos al comercio intrazonal y no permitía la libre circulación de bienes y servicios, hecho que constituye una de las etapas del proceso de integración, en su marcha hacia un mercado común, sin fronteras aduanales ni fronteras fiscales.

Esa realidad era incompatible con el espíritu y el funcionamiento de un mercado común, a través del cual se busca llegar a un espacio fiscal unificado, como si fuera un verdadero mercado interno.

(5) Taxes sur le chiffre d'affaires, de los franceses.

(6) El impuesto que vigoraba en Francia no incluía los servicios y no alcanzaba la etapa del comercio minorista. Por eso, lo clasificamos como un impuesto de tipo al valor agregado. Otros lo llaman de impuesto al valor agregado "modificado", pues el valor que se toma como base imponible no coincide con el concepto económico de valor agregado.

Las diversidades y disparidades señaladas determinaron la necesidad de adoptar una fórmula capaz de eliminar las distorsiones en las condiciones normales de competencia en el comercio intrazonal. La fórmula elegida fue la adopción de un sistema por el cual se desgravan las exportaciones y se establecen gravámenes compensatorios en las importaciones, sistema ese que se conoce bajo la designación de "compensación fronteriza" o de "compensación en frontera".

Como la adopción de esa fórmula importa en la necesidad de promover la armonización de los impuestos a las ventas o a la cifra de negocios, fue decidido desarrollar un programa en tres etapas, a través de las cuales se llegará progresivamente a la total liberación de las corrientes del comercio intrazonal, con la libre circulación de los bienes y servicios entre los países del área.

La primera etapa abarca el período en que tanto las estructuras como las tasas de los impuestos son diferentes. Las legislaciones nacionales no responden a las exigencias de un mercado común y los regímenes adoptados de país a país son muy diversos, al punto de constituir serio obstáculo a los intercambios, falseando las condiciones de competencia entre los países miembros e impidiendo la neutralidad fiscal en los negocios intrarregionales.

Como la mayoría de los Estados miembros de la Comunidad adoptaba sistemas de impuestos acumulativos o en cascada, que no permiten conocer con exactitud el monto del gravamen contenido en el precio de los bienes exportados, se estableció, para esa primera etapa, un sistema de compensación fronteriza por estimativa, al cual los franceses llaman "forfaitaire" o "a forfait". Por ese sistema, los países interesados, en ajustes bilaterales, se ponen de acuerdo para estimar las cuotas que se deben establecer para desgravar las exportaciones, así como fijar los impuestos compensatorios sobre las importaciones.

En la segunda etapa, los sistemas de imposición serán armonizados, mientras que las tasas permanecerán diferentes. La armonización de la estructura de los impuestos contemplará la adopción de fórmulas que permitan realizar la compensación en frontera, sobre valores exactos y no más por estimativa o "a forfait". Para eso, será necesario adoptar sistemas impositivos que permitan identificar, en cualquier etapa del proceso de producción y circulación, el monto del impuesto liquidado en esa etapa o en las anteriores.

En la etapa tercera, que completará el programa de armonización, serán unificadas las tasas, nivelándose las cargas fiscales en el área, en lo que respecta a la imposición sobre bienes y servicios. Con la armonización de los sistemas y la unificación de las tasas, será suprimida la compensación en la frontera, estableciéndose así la libre circulación de los bienes y servicios en la zona, como si fuera un espacio fiscal unificado, dentro del marco de un verdadero mercado común.

Para la consecución de la segunda etapa, el Consejo de la Comunidad Económica Europea, con fecha de 11 de abril de 1967, estableció dos directivas, referentes a la armonización de las legislaciones sobre impuestos a la



cifra de negocios, en los Estados miembros. Por esas directivas, de números 67/227 y 67/228, se establece las bases de un sistema común de impuesto al valor agregado.

La primera directiva establece los fundamentos y los principios generales de un sistema común de impuestos sobre cifra de negocios y, en su parte introductoria, que se compone de varios considerandos, fija algunos fundamentos y principios generales.

Resaltando que el objetivo esencial es establecer, en el ámbito de una unión económica, un mercado común que importe una sana competencia, con características análogas a las de un mercado interior, destaca la directiva:

a) - que la realización de ese objetivo supone la aplicación previa, en los Estados miembros, de legislaciones referentes a los impuestos a la cifra de los negocios que no alteren las condiciones de com - petencia y no perturben la libre circulación de las mercaderías y de los servicios en el mercado común;

b) - que las legislaciones actualmente en vigencia no responden a las exigencias antes mencionadas y que, por lo tanto, en in - terés del mercado común es menester armonizar las legislaciones referentes a los impuestos a la cifra de los negocios con el propósito de eliminar, en la medida de lo posible, factores susceptibles de alterar las condiciones de competencia, tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, y que permita lograr el objetivo de la supresión de impuestos a la importación y des - gravaciones a la exportación para el intercambio entre los Estados miembros;

c) - que la raíz de estudios realizados resulta indudable que es - ta armonización debe conducir a la eliminación de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada y a la adopción por todos los Estados / miembros de un sistema común de impuesto al valor agregado;

d) - que un sistema de impuesto al valor agregado logra la mayor simplicidad y la mayor neutralidad cuando el impuesto sea percibido de una manera tan general como sea posible y que su ámbito de aplica - ción incluya todas las etapas de la producción y de la distribución, así co - mo las prestaciones de servicios; que, por consiguiente, en interés del mer - cado común y de los Estados miembros, debe adoptarse un sistema común cuya aplicación se extienda, igualmente, al comercio minorista.

Se reconoció, no obstante, en la directiva:

a) - que la aplicación del impuesto al comercio minorista podría determinar en algunos Estados miembros ciertas dificultades de orden práctico y político; que, por tal razón, debe dejarse a los Estados / miembros - bajo reserva de consulta previa - la facultad de aplicar el siste - ma común tan sólo hasta el comercio mayorista inclusive y, si fuere el caso, aplicar al comercio minorista o a la etapa anterior a éste, un impuesto com - plementario autónomo;

b) - que es necesario proceder por etapas pues la armonización de los impuestos a la cifra de los negocios provocará en los Estados miembros modificaciones considerables en su estructura fiscal y tendría apreciables consecuencias en los aspectos presupuestario, económico y social;

c) - que el reemplazo de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada vigentes en la mayoría de los Estados miembros, / por el sistema común de impuesto al valor agregado, debe conducir a una neutralidad competitiva, aunque las alícuotas y las exenciones no sean coordinadas simultáneamente, en el sentido de que en el interior de cada país las mercaderías similares soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la extensión del circuito de producción y de distribución, y que para las transacciones internacionales el monto de la carga soportada por las mercaderías sea común a fin de realizar una compensación exacta de dicha carga; que, por lo tanto, conviene prever en una primera etapa la adopción por todos los Estados miembros del sistema común de impuesto al valor agregado, sin coordinación concomitante de las alícuotas y de las exenciones;

d) - que no es posible prever desde ahora de qué manera y en qué términos, la armonización de los impuestos a la cifra de los negocios puede conducir a la finalidad de suprimir impuestos a la importación y desgravaciones a la exportación para el intercambio entre los Estados miembros; que, por lo tanto, es preferible que la segunda etapa y las medidas a adoptar para ella sean determinadas más tarde.

La primera directiva puede definirse como la decisión política tomada por los países miembros de la Comunidad, en el sentido de adoptar un sistema común de impuesto al valor agregado, para reemplazar sus anteriores sistemas de impuestos a la cifra de negocios. Complementando la decisión principal, la directiva establece plazos a ser cumplidos en el proceso de cambio y fija los principios generales del impuesto al valor agregado en la Comunidad.

En cuanto a los plazos, establece la directiva que la sustitución de los sistemas de impuestos a la cifra de negocios por un impuesto al valor agregado armonizado deberá realizarse dentro de los menores plazos y de manera a entrar en vigencia antes del día 1 de enero de 1970, fecha a partir de la cual no se permitirá más ninguna medida de compensación forfetaria a las importaciones o a las exportaciones.

En lo referente a los principios generales del impuesto comunitario al valor agregado, la directiva establece sus líneas básicas:

a) - que el gravamen debe constituir un impuesto general al consumo;

b) - que la materia imponible debe abarcar los bienes y los servicios;

c) - que el impuesto deberá ser proporcional a los precios de los bienes y servicios gravados, sea cual fuere el número de



transacciones ocurridas en el proceso de producción y distribución anteriores a la etapa de imposición;

- d) - que el impuesto deberá ser aplicado de la forma más amplia posible, en todas las etapas, hasta al nivel del comercio minorista;
- e) - que el impuesto se liquidará en cada etapa y será exigible previa deducción del monto liquidado en las etapas anteriores;
- f) - que algunas flexibilidades serán permitidas, en un período transitorio.

La primera directiva constituye la plataforma jurídica sobre la cual fue fundada la segunda.

Esa segunda directiva, que no establece aún el régimen definitivo del I.V.A. comunitario, consiste soldamente en una solución transitoria, hasta que se establezca la armonización total, incluyendo la unificación de las tasas del gravamen.

Al fundamentar esa segunda directiva, se destaca que, hasta la supresión de los impuestos a la importación y de las desgravaciones a la exportación (compensación en frontera), es posible dejar a los Estados miembros amplia autonomía en cuanto a la determinación de la tasa o de las tasas diferenciales del impuesto. Se reconoce aún que para poder aplicar el sistema de manera simple y neutral, y mantener la tasa normal del impuesto, dentro de límites razonables, es necesario limitar los regímenes particulares y las medidas de excepción, y, bien así, que es necesario establecer regímenes especiales para la aplicación del I.V.A. al sector agrícola; y, más aún, que es posible dejar a cargo de los Estados miembros la facultad de determinar por sí mismo:

- a) - la reglamentación referente a numerosas prestaciones de servicios cuyo costo no influye sobre los precios de los bienes; y
- b) - el régimen aplicable a las pequeñas empresas, con la reserva de consulta previa.

La segunda directiva constituye un verdadero estatuto normativo del I.V.A. comunitario, una vez que establece reglas rígidas en cuanto a aspectos sustantivos de la imposición, definiendo, además de problemas de territorialidad, la materia imponible, el hecho generador, los contribuyentes y responsables, la base imponible, la forma de la tasa, las normas relativas a las exenciones, la forma de cálculo y de liquidación del gravamen, y otros casos.

Esa segunda directiva, que está complementada con dos anexos, define aún los procedimientos relacionados con las deducciones del impuesto /

relativo a los bienes de inversión, permitiendo inclusive el método de deducciones según fracciones anuales (deducciones "prorata temporis") y a la deducción del impuesto de los "stocks" existentes en ocasión del pase de un sistema a otro, así como discrimina los servicios que están obligatoriamente incluidos en el sistema de I.V.A.

En consecuencia de las dos directivas, resulta que el modelo de impuesto al valor agregado, en la Comunidad Económica Europea, deberá observar las siguientes normas principales:

## 2.1 - Título y naturaleza del impuesto

2.1.1 - Los Estados miembros establecerán, como sistema común, un impuesto a la cifra de negocios denominado "impuesto al valor agregado".

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

## 2.2 - Materia imponible y hecho generador

2.2.1 - Quedan sujetas al impuesto al valor agregado:

2.2.1.2 - las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, efectuadas a título oneroso en el interior de un país por un responsable;

2.2.1.3 - las importaciones de bienes.

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

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

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

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

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

2.2.5 - También se considera como entrega:

2.2.5.1 - la entrega material de un bien en virtud de un contrato que establezca la locación de un bien durante cierto período, o la venta a plazos de un bien, con la cláusula de que la propiedad se adquiera a más tardar con el pago del último vencimiento; el contrato no debe ser descompuesto, en parte como locación y en parte como venta, sino que debe ser considerado desde su formalización, como un contrato de entrega imponible;

2.2.5.2 - la transmisión, con pago de una indemnización, de la propiedad de un bien en virtud de requisición de autoridad pública o en su nombre;

2.2.5.3 - la transmisión de un bien realizada en virtud de un contrato de comisión de compra o de venta;

2.2.5.4 - la entrega de un trabajo realizado según un contrato de obra, es decir, la entrega por el locador de la obra a su cliente, de un bien mueble fabricado por aquél con materiales y objetos entregados por el cliente para tal fin, ya sea que el locador de obra hubiera previsto o no, una parte de los productos utilizados;

2.2.5.5 - la entrega de un trabajo inmobiliario, con inclusión del que consiste en la incorporación de un bien mueble a un bien inmueble.

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

Se consideran "trabajos inmobiliarios", entre otros:

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

- los trabajos de transporte de tierra y plantaciones de jardines;

- los trabajos de instalación (de calefacción central, por ejemplo);

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

2.2.6 - Quedan asimiladas a una entrega efectuada a título oneroso:

2.2.6.1 - la retención por un contribuyente en el ámbito de su empresa, de un bien que se destina a su uso particular o que transmite a título gratuito; en lo referente a la retención de un bien no transformado, adquirido por un contribuyente, los Estados miembros tienen la facultad de reemplazar la imposición por la prohibición de la deducción o por su reajuste si la deducción se hubiere practicado. No obstante, las retenciones efectuadas pa-

ra distribuir obsequios de escaso valor y muestras que desde el punto de vista fiscal pueden ser consideradas como gastos generales, no deben considerarse como entregas impositivas;

2.2.6.2 - la utilización por un contribuyente, para las necesidades de su empresa, de un bien producido o extraído por él o por un tercero por su cuenta. Esta disposición sólo debe aplicarse para asegurar la igualdad de imposición entre los bienes adquiridos y destinados a las necesidades de la empresa que no dan derecho a una deducción inmediata o completa, y los bienes producidos o extraídos por el contribuyente o por cuenta suya por un tercero e igualmente utilizados para las mismas necesidades.

2.2.7 - Se considera efectuada la entrega:

2.2.7.1 - si el bien fuere expedido o transportado por el proveedor o por el adquirente o por un tercero: en el lugar donde el bien se halle en el momento de la iniciación de la expedición o del transporte con destino al adquirente;

2.2.7.2 - si el bien no fuere expedido o transportado: en el lugar en que el bien se halle en el momento de la entrega.

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

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

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

La definición de prestación de servicios efectuada en este párrafo implica que también debe incluirse entre las prestaciones de servicios:

- la cesión de un bien incorporal;
- la ejecución de una obligación de no hacer;
- la realización de un servicio prestado en virtud de un requerimiento de la autoridad pública o en su nombre;
- la realización de un trabajo que afecta a un bien, si dicho trabajo no es considerado como una entrega como, por ejemplo, las operaciones corrientes de conservación, el planchado de ropa, etc.

Esta definición no se opone a la imputación por los Estados miembros de determinadas operaciones efectuadas por un responsable, como los servicios "prestados a sí mismo", cuando tal medida resulta necesaria para evitar distorsiones en la competencia.



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

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

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

2.2.12.1 - Cesiones de patentes, de marcas de fábrica y de comercio y otros derechos similares, así como las concesiones de licencias referentes a esos derechos;

2.2.12.2 - trabajos referentes a bienes muebles corporales, realizados por un contribuyente;

2.2.12.3 - prestaciones destinadas a preparar o coordinar la realización de trabajos inmobiliarios como, por ejemplo, las prestaciones efectuadas por arquitectos y oficinas de vigilancia de trabajos;

2.2.12.4 - prestaciones de publicidad comercial;

2.2.12.5 - transporte y almacenaje de bienes, así como las prestaciones accesorias;

2.2.12.6 - locación de bienes muebles corporales a un contribuyente;

2.2.12.7 - provisión de personal a un contribuyente;

2.2.12.8 - prestaciones proporcionadas por consejeros, ingenieros, oficinas de planeación y prestaciones similares, en materias técnica, económica o científica;

2.2.12.9 - obligación de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional o un derecho contemplado en esta lista;

2.2.12.10 - prestaciones de despachantes, corredores, agentes de negocios y de más intermediarios autónomos, en tanto se refieran a entregas o importaciones de bienes o a prestaciones de servicios enumerados en esta lista.

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

2.2.14 - En la importación, el hecho generador del impuesto tiene lugar en ocasión de ese ingreso. Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad

de vincular el hecho generador y la exigibilidad del impuesto al valor agregado, al hecho generador y a la exigibilidad establecidos en materia de derechos aduaneros, tasas y exacciones a la importación. El mismo vínculo puede establecerse en lo referente al hecho generador y a la exigibilidad del impuesto al valor agregado, para las entregas de bienes importados, con un régimen suspensivo de derechos aduaneros o de otros impuestos, tasas y exacciones.

## 2.3 - Base imponible

### 2.3.1 - La base imponible es constituida:

2.3.1.1 - en las entregas y prestaciones de servicios, por todo lo que constituya el contravalor de la entrega del bien o de la prestación de servicios, incluidos todos los gastos e impuestos, con excepción del propio impuesto al valor agregado. Por el término "contravalor" debe entenderse todo lo que se reciba como retribución por la entrega del bien o por la prestación de servicios, comprendiendo en ello los gastos accesorios (embalaje, transporte, seguros, etc.), es decir, no sólo el monto de las sumas percibidas, sino también, por ejemplo, el valor de los bienes recibidos en canje o, en caso de requisición de la autoridad pública o en su nombre, el importe de la indemnización recibida.

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

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

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

2.3.1.2 - en las operaciones mencionadas en los incisos 2.2.6.1 y 2.2.6.2, del punto 2.2.6 por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el costo;

2.3.1.3 - en las importaciones de bienes, por el valor aduanero, incrementado con todos los derechos, impuestos, tasas y exacciones adeudados con motivo de la importación, con excepción del propio impuesto al valor agregado.

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

2.3.3 - Cada Estado miembro tiene la facultad de aumentar la base imponible.

ble en cuanto a las importaciones de bienes, con los gastos accesorios (embalajes, trasportes, seguros, etc.) que se producen hasta el lugar de destino y que no estén comprendidos en dicha base.

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

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

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

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

#### 2.4 - Forma de la Tasa

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

2.4.2 - No obstante, determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios podrán estar sujetas a tasas aumentadas o a tasas reducidas. Toda tasa reducida será fijada de manera tal que el monto del impuesto al valor agregado resultante de la aplicación de dicha tasa, permita deducir normalmente la totalidad del impuesto al valor agregado cuya deducción es autorizada.

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

#### 2.5 - Exenciones

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

2.5.1.1 - las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio en el cual el Estado interesado aplique el impuesto al valor agregado. La exención contemplada en esta disposición se refiere a la entrega de un bien exportado directamente, es decir, la entrega efectuada por el exportador. No obstante, los Estados miembros tienen derecho de extender la exención a las entregas efectuadas en la etapa precedente;

2.5.1.2 - Las prestaciones de servicios que se refieran a los bienes considerados en el punto a o en tránsito. Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad de renunciar a esta exención si el descargo del impuesto al valor agregado que afectó a estas prestaciones de servicios tuvo lugar en el beneficiario de dichas prestaciones mediante deducciones. Además, los Estados miembros tienen la facultad con excepción de las prestaciones correspondientes a bienes en tránsito, de limitar dicha exención a las prestaciones de servicios referentes a bienes cuya entrega es imponible en el interior del país.

2.5.2 - Podrá eximirse del impuesto al valor agregado las prestaciones de servicios referentes a importaciones de bienes, bajo reserva de la consulta. Esta disposición tiene en mira, en especial, las prestaciones de trasportes internacionales para la importación y los servicios portuarios.

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

## 2.6 - Determinación y liquidación del impuesto

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

2.6.1.1 - el impuesto al valor agregado que se le facture por los bienes que se le entreguen y por los servicios que se le presten;

2.6.1.2 - el impuesto al valor agregado satisfecho por los bienes importados;

2.6.1.3 - el impuesto al valor agregado que hubiere satisfecho para la utilización de bienes mencionados en el inciso 2.2.6.2.

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

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

En lo referente a los bienes y servicios utilizados para realizar simultáneamente operaciones que dan derecho a deducción y operaciones que no dan derecho a deducción, la deducción sólo es admisible en la parte de impuesto al valor agregado que sea proporcional al monto atinente a las primeras operaciones (regla del prorrateo). Sin embargo, los Estados miembros tie



nen la facultad de limitar el derecho a la deducción a las operaciones referentes a bienes cuya entrega es imponible en el interior del país.

2.6.4 - La deducción debe efectuarse sobre el impuesto al valor agregado a d e n d e d a d o p o r e l p e r i o d o d e e l i m p u e s t o d e d e d u c i b l e s e a f a c t u r a d o e n e l c a s o d e l p a r a r a g r a f o 1, p u n t o s b y c (deducciones inmediatas). Bajo reserva de consulta, cada Estado miembro tiene la facultad, por razones coyunturales, de excluir total o parcialmente del régimen de deducciones los bienes de inversión, o de aplicar a dichos bienes en lugar del método de deducciones inmediatas, el de fracciones anuales (deducciones prorata temporis).

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

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

2.6.7 - Pueden excluirse del régimen de las deducciones determinados bienes y determinados servicios, especialmente aquellos que puedan ser utilizados totalmente o en parte, para satisfacer necesidades particulares / del contribuyente o de su personal.

2.7 - Contribuyente o responsable del impuesto

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

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

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

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

2.7.5 - La expresión "en forma independiente" tiende principalmente a ex-

cluir de la imposición los asalariados vinculados a su empleador por un contrato de locación de trabajo. Esta expresión permite, asimismo, que cada miembro no considere como contribuyentes separados, sino como un solo contribuyente, a las personas que aun independientes desde el punto de vista jurídico, orgánicamente están ligadas entre sí por vínculos económicos, financieros y de organización. El Estado miembro que se proponga adoptar tal régimen, procederá bajo consulta previa.

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

## 2.8 - Administración y control del impuesto

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

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

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

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

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

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

2.8.5 - Respecto de las importaciones de bienes, las modalidades de la de-

claración y del pago consiguiente serán materia de disposiciones a establecer por cada Estado.

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

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

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

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

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

El Estado miembro sólo podrá aplicar las medidas consideradas, al fénecer el término para la oposición o, cuando hubiere oposición, después de la decisión del Consejo, si fuere favorable.

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

## 2.9 - Régimen especial para pequeñas empresas

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

## 2.10 - Régimen especial para operaciones agrícolas

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

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

2.11 - Normas de caracter transitorio

2.11.1 - Para el pase de los sistemas actuales de impuestos a la cifra de los negocios al sistema común de impuesto al valor agregado, los Estados miembros tienen la facultad:

2.11.1.1 - de adoptar disposiciones transitorias para recaudar el impuesto por anticipado;

2.11.1.2 - de aplicar a los bienes de inversión, durante determinado periodo transitorio, el método de deducciones según fracciones anuales (deducciones prorata temporis);

2.11.1.3 - de excluir total o parcialmente, por determinado periodo transitorio, los bienes de inversión del régimen de deducciones, bajo reserva de consulta previa;

2.11.1.4 - de autorizar deducciones forfetarias para los bienes de inversión aún no amortizados así como a los stocks existentes, a fin de otorgar desgravación total o parcial pero de alcance general, del impuesto a la cifra de los negocios hasta el momento de la aplicación del impuesto al valor agregado. No obstante, los Estados miembros tienen la facultad de restringir estas deducciones para los bienes exportados durante el periodo de un año contado desde la vigencia del impuesto al valor agregado. En tal caso, las deducciones sólo podrán concederse para los bienes existentes stock en dicha época y exportados sin ulterior transformación;

2.11.1.5 - de establecer hasta el momento de la supresión de los impuestos a la importación y desgravaciones a la exportación para el intercambio entre los Estados miembros, por razones de interés social bien concretas y en favor de los consumidores finales, tasas reducidas a aun exenciones con eventual reembolso de los impuestos pagados en la etapa anterior, en la medida en que la incidencia global de tales medidas no exceda la de los beneficios aplicados en el régimen actual.

2.11.2 - la valuación de los stocks efectuarse especialmente con referencia a las operaciones realizadas por los contribuyentes durante años anteriores.

3 - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, FORMAS VIGENTES Y PROYECTADAS EN AMERICA LATINA.

3.1 - Consideraciones sobre los impuestos internos a los bienes y servicios en los países miembros de la ALALC.

Al ser firmado el Tratado de Montevideo, en febrero de 1960, y aún ahora, pasados once años, los impuestos internos a los bienes y servicios, en los países miembros de la ALALC, especialmente los gravámenes a las ventas o al volumen de los negocios, presentan gran diversidad de estructuras y disparidad en cuanto a las tasas.



En la mayoría de los países miembros de la ALALC, vigoran impuestos a las ventas, de tipo acumulativo en cascada, además de una gran variedad de gravámenes de una sola etapa sobre bienes de producción o de uso alternativo, que no responden a las necesidades del proceso de integración, en lo referente a la liberación de las corrientes de comercio, / con la libre circulación de bienes y servicios en la Zona.

Es verdad que, en la actual etapa del proceso de integración latinoamericana, son pequeños o prácticamente inexistentes los obstáculos al programa de liberación que resultan de la diversidad de criterios y niveles de tributación interna. Sin embargo, eso creará obstáculos de gravedad creciente a medida que el programa, en sus etapas futuras, se adelante en la línea de fusión progresiva de los actuales mercados nacionales, con la eliminación de las barreras intrarregionales.

En tal panorama es aconsejable que las estructuras relativas a la imposición a los bienes y servicios, especialmente a los impuestos a las ventas o volumen de negocios, sean preparadas previamente, en forma que se coordinen con el avance del programa de liberación del comercio intrazonal y permitan, en el debido tiempo, la adopción del principio de tributación exclusiva en el país de destino.

Para eso, como ya se aclaró antes, la estructura de esos impuestos deberá permitir, en cualquier momento del proceso de producción y circulación, que se conozca el monto exacto del contingente fiscal de los precios de los bienes y servicios. Sólo así será posible aplicar el mecanismo de compensación fronteriza, con lo cual se reducen, o eliminan las distorsiones en la competencia entre los productores de la zona.

La solución adoptada por la Comunidad Económica Europea es / también factible en el área de la ALALC.

Los impuestos a las ventas o al volumen de los negocios, vigentes en los países miembros de la ALALC son:

### 3.1.1 - Argentina

En Argentina, existen dos tipos de esos impuestos. Uno de ellos se intitula "impuesto a las ventas" y el otro es designado "impuesto a las actividades lucrativas".

El primero, impuesto a las ventas, de competencia del gobierno central, es un impuesto que lo liquidan los productores e industriales, en lo que respecta a los productos nacionales, los importadores, en cuanto a los productos importados, y los que prestan determinados servicios.

El impuesto a las ventas, en Argentina, se calcula en las etapas de importación, producción, beneficio, transformación, industrialización o manufactura, y exportación, pero en forma tal que el gravamen afecte los negocios en una sola etapa. Puede decirse que el "impuesto a las ventas" argentino es un impuesto de tipo al valor agregado o un impuesto

al valor agregado modificado, ya que la base imponible no corresponde al concepto económico de valor agregado. Pero, el mecanismo del impuesto busca evitar el efecto de la acumulatividad.

El impuesto a las actividades lucrativas se causa en todas las etapas de producción y circulación, hasta la etapa del minorista. Es un impuesto en cascada.

### 3.1.2 - Bolivia

Bolivia recauda dos tipos de impuestos generales a las transacciones: impuesto a las ventas y servicios e impuesto sobre ventas del comercio, industria y particulares. El primero se causa en forma que recaiga una sola vez sobre el precio de venta en todos los bienes y servicios. El segundo es un impuesto que grava todas las ventas, tratándose, pues, de un impuesto acumulativo en cascada.

### 3.1.3 - Brasil

En Brasil, hay tres impuestos generales a las ventas o transacciones:

- a) - impuesto a los productos industrializados, que se causa en todas las etapas de la industrialización o manufactura, en la importación. Es un impuesto no acumulativo, de tipo al valor agregado. En cada etapa, se deduce el gravamen liquidado en las anteriores;
- b) - impuesto sobre la circulación de mercaderías, que abarca todas las etapas del proceso de producción y circulación, inclusive la importación, hasta la etapa del minorista. También se trata de un impuesto de tipo al valor agregado.
- c) - impuesto sobre la prestación de servicios, que es no acumulativo.

### 3.1.4 - Chile

En Chile, el impuesto a las compraventas y otras convenciones sobre bienes y servicios es un impuesto acumulativo en cascada.

### 3.1.5 - Colombia

El impuesto colombiano, designado "impuesto a las ventas" se causa sobre los productos industrializados, en todas las etapas de industrialización o manufactura. Es un impuesto no acumulativo, en que se permite la deducción del costo de adquisición de las especies incorporadas a los artículos producidos y vendidos, sobre el cual se haya liquidado el correspondiente impuesto en las ventas anteriores. Se causa aún en Colombia el impuesto a los negocios de la industria y comercio, de tipo acumulativo en cascada.

### 3.1.6 - Ecuador

En Ecuador, por la Ley nº 124, de 21 de julio de 1970, fue establecido el "impuesto a las transacciones mercantiles y a la prestación de servicios", que reemplazó el "impuesto a las ventas o entradas brutas". Se trata de un impuesto que se liquida en todas las etapas, hasta el minorista, deducido el gravamen liquidado en las etapas anteriores. Es impuesto de tipo al valor agregado.

### 3.1.7 - Paraguay

El impuesto a las ventas de mercaderías, establecido en Paraguay, por la Ley nº 69, de 26 de diciembre de 1968, es un gravamen no acumulativo, que se aplica en una sola etapa. El impuesto grava los productos al pasar para los consumidores o quienes son así considerados.

### 3.1.8 - Perú

Las ventas de bienes y las prestaciones de servicios tributan en Perú el impuesto de timbre, en forma de un gravamen acumulativo en cascada, que grava todas las etapas, hasta el comercio minorista.

### 3.1.9 - México

En México, el impuesto sobre ingresos mercantiles es también un impuesto acumulativo en cascada, que grava todas las etapas, hasta el minoreo.

### 3.1.10 - Uruguay

En Uruguay, son los siguientes los impuestos a las ventas y / servicios:

- a) - impuesto a las ventas y servicios, no acumulativo, de tipo al valor agregado;
- b) - impuesto de patentes especiales, que grava un pequeño número de actividades comerciales y algunos servicios;
- c) - impuesto a las entradas brutas, acumulativo en cascada, que afecta todas las etapas de producción y distribución, hasta el comercio minorista;
- d) - tributo unificado, que alcanza las personas físicas y jurídicas que realicen negocios hasta un determinado monto. Se trata de un impuesto acumulativo;
- e) - impuesto a las transacciones agropecuarias, que afecta las ventas del sector primario. Es un impuesto acumulativo;



- f) - impuesto a las ventas de contado, de tipo acumulativo en cascada;
- g) - impuesto a las comisiones, no acumulativo, causado en una sola etapa.

### 3.1.11 - Venezuela

En Venezuela, el gobierno central no recauda ningún tributo general a las ventas o transacciones. A los gobiernos locales se causa un impuesto de patentes de industria y comercio. Es un gravamen sobre el volumen de los negocios, de tipo acumulativo, que se extiende hasta la etapa del minorista.

### 3.2 - Impuesto al valor agregado. Formas aproximadas vigentes y proyectadas en los países miembros de la ALALC

En los países miembros de la ALALC, no rige ninguna forma de impuesto al valor agregado, en el sentido puro. Existen varias formas de impuestos, que se pueden definir como de tipo al valor agregado o de valor agregado modificado. Es decir: la base imponible no coincide con el concepto económico de valor agregado.

Algunos países, ~~empero~~, adoptan - y otros proyectan adoptar - formas de impuestos de múltiples etapas, no acumulativos, que se asemejan al gravamen sobre valor agregado. Respecto a esas formas y sus líneas generales, algunas consideraciones ~~serán~~ desarrolladas en este trabajo.

Los casos que serán analizados son:

- a) - impuesto a las transacciones mercantiles y a las prestaciones de servicios, en Ecuador;
- b) - impuesto a las ventas y servicios, en Uruguay;
- c) - impuesto sobre la circulación de mercaderías, en Brasil;  
y
- d) - anteproyecto de ley sobre el impuesto federal sobre egresos, de México.

### 4 - IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES MERCANTILES Y A LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN ECUADOR. (7)

#### 4.1 - Disposiciones sobre transacciones mercantiles

- (7) - ECUADOR. Leis, decretos, etc. Ley nº 124, de 21 de julio de 1970 y decreto reglamentario nº 133, de 22 de julio de 1970. Registro Oficial, Quito, 29 jul. 1970.



4.1.1 - Materia imponible y hecho generador

El impuesto grava la transferencia de mercaderías y se aplica en todas las etapas de comercialización, se trate de materias primas o de productos terminados.

Para efectos de la ley:

4.1.1.1 - Se considera transferencia:

4.1.1.1.1 - Todo acto o contrato que tenga por objeto o que sirva para transferir el dominio de mercaderías a título oneroso, independientemente de su designación y de las condiciones pactadas por las partes;

4.1.1.1.2 - La promesa de venta, la consignación o el arrendamiento con / promesa de venta u opción de compra de mercaderías;

4.1.1.1.3 - La transferencia a título gratuito y el uso o consumo personal por parte del sujeto del impuesto, de las mercaderías que sean objeto de su comercio; y

4.1.1.1.4 - La introducción de mercaderías al territorio nacional.

4.1.1.2 - Se considerará mercadería todo bien corporal mueble que sea objeto de actos de comercio.

El impuesto se causa en el momento en que se entrega la mercadería o se emita la factura respectiva o documento equivalente.

En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional el impuesto se causa en el momento de su despacho por Aduanas.

No se causará el impuesto en los casos de:

4.1.1.2.1 - Aportes en especie a sociedades;

4.1.1.2.2 - Venta de negocios en los que se transfiere el activo y pasivo;

4.1.1.2.3 - Fusión, absorción o transformación de sociedades.

4.1.2 - Base imponible y tasa

La base imponible es el precio de venta o valor de la mercadería.

Por precio o valor de la mercadería debe entenderse el precio total que debe pagar el adquirente.

Para la determinación del precio o valor de la mercadería deben considerarse los valores por concepto de impuestos, servicios, fletes y otros gastos, aunque se facturen separadamente.

Sólo podrán deducirse del precio:

- 4.1.2.1 - Los descuentos o bonificaciones concedidos al comprador según los usos o costumbres mercantiles;
- 4.1.2.2 - El valor de las mercaderías y envases devueltos por el comprador; y
- 4.1.2.3 - Los intereses legales.

Tratándose de importaciones, la base imponible será el total que resulte de adicionar al valor CIF, los derechos, recargos, impuestos y demás gastos que figuren en el pedimento de Aduana y documentos del Banco Central. El impuesto se debe liquidar en el pedimento de Aduanas y pagarse antes del despacho de la mercadería.

En el caso de permuta, retiro de mercadería o en cualquier otro que exista un precio determinado, la base imponible será el valor de las mercaderías transferidas.

La tarifa del impuesto es cuatro por ciento (4%).

#### 4.1.3 - Contribuyentes y responsables

Son sujetos del impuesto los comerciantes que efectuen transferencias de mercaderías gravadas con el impuesto y toda persona que introduzca mercaderías en el país, por cuenta propia o ajena.

Para los efectos de la Ley, se considera comerciante a toda persona que realice actos de comercio, incluido el industrial o elaborador.

#### 4.1.4 - Liquidación y pago

Las adquisiciones de mercaderías, gravadas con este impuesto, dan derecho al contribuyente a un crédito fiscal, igual al monto del impuesto aplicado en la etapa anterior.

También habrá lugar al crédito por las adquisiciones de bienes que formen parte del activo fijo; pero no darán lugar a crédito las adquisiciones de bienes que sean consumidos por el contribuyente o los insumos gravados que se incorporen a mercaderías exentas del impuesto.

Para el pago del impuesto, los contribuyentes deberán presentar mensualmente una declaración de las operaciones gravadas realizadas en el mes calendario anterior.

En la declaración, los contribuyentes deberán efectuar su propia liquidación del impuesto. Para estos efectos se aplicará la tarifa sobre el monto total de las operaciones gravadas y del impuesto que resulte se deducirá el crédito fiscal, relativo a las adquisiciones. La diferencia será el impuesto a pagar por el contribuyente.

El impuesto deberá pagarse conjuntamente con la presentación de la declaración.

Si el resultado de la liquidación es un saldo a favor del contribuyente, dicho saldo se traspasará como crédito al impuesto en la declaración del mes siguiente.

Cuando se presuma que el saldo a favor del contribuyente no pueda ser compensado en el plazo de 6 meses, el contribuyente podrá solicitar a la Dirección General de Rentas la aplicación del crédito a otros impuestos o su endoso a terceros.

#### 4.1.5 - Exenciones.

Están exentos del impuesto:

- 4.1.5.1 - Los actos o contratos que tengan por objeto las siguientes especies:
  - 4.1.5.1.1 - Leche en estado natural o pasteurizada, carnes en estado natural y pan;
  - 4.1.5.1.2 - Libros, folletos, revistas, diarios y periódicos;
  - 4.1.5.1.3 - Todas las que se exporten; y
- 4.1.5.2 - Las especies que introduzcan al país:
  - 4.1.5.2.1 - Los pasajeros que ingresen, hasta el monto del cupo concedido por la Ley Orgánica de Aduanas;
  - 4.1.5.2.2 - Los diplomáticos y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos en que se encuentren liberados del pago de derechos e impuestos.
  - 4.1.5.2.3 - Con carácter temporal, o en tránsito, mientras no sean objeto de transferencia en el mercado interno; y,
  - 4.1.5.2.4 - Las empresas mineras y petroleras, de conformidad con sus contratos.

También están exentas del impuesto las transferencias que efectúen:

- a) - Los productores que vendan directamente sus productos sean éstos agrícolas, pecuarios, forestales, de la caza o de la pesca, y que se mantengan en estado natural; y
- b) - Los comerciantes que no tengan un establecimiento fijo, siempre que su capital no exceda del límite que señala el Reglamento.

4.2 - Disposiciones sobre prestación de servicios

El impuesto grava las entradas brutas que se obtengan por la prestación de los servicios o percepción de otros ingresos, que se enumeran adelante.

El impuesto se causa en el momento en que se percibe el precio del servicio o el ingreso.

Sujeto de este impuesto es la persona que percibe el ingreso gravado.

Están exentas del impuesto las personas que presten servicios sin tener un establecimiento fijo, siempre que su capital no exceda del límite que señale el Reglamento.

La base imponible del impuesto será el precio o valor del servicio que deba pagar su adquirente.

Para determinar el precio deben considerarse las mercaderías que se suministren conjuntamente con el servicio.

Sólo podrá descontarse del importe facturado, los servicios prestados por otras personas.

La tarifa de este impuesto será:

4.2.1 - Cuatro por ciento (4%) para los siguientes servicios:

4.2.1.1 - Lavandería, limpieza en seco y tintorería;

4.2.1.2 - Telecomunicaciones;

4.2.1.3 - Mecánica, lavado y lubricado de vehículos;

4.2.1.4 - Rectificación, reparación y revisión de motores y maquinaria en general;

4.2.1.5 - Arrendamiento de automóviles, excepto servicios de taxis;

4.2.1.6 - Arrendamiento de maquinaria y equipos;

4.2.1.7 - Servicio de almacenamiento y embalaje; y

4.2.1.8 - Imprentas.

4.2.2 - Diez por ciento (10%) para los siguientes servicios:

4.2.2.1 - Hoteles, moteles, cabañas, refugios, pensiones y residenciales;

4.2.2.2 - Restaurantes, salones de comida y picanterías;



- 4.2.2.3 - Salones de baile;
- 4.2.2.4 - Salones de billar;
- 4.2.2.5 - Salones de bolos y otros lugares de juego;
- 4.2.2.6 - Cantinas;
- 4.2.2.7 - Helanderías, soldas y cafés;
- 4.2.2.8 - Grills, boites y clubs nocturnos en general;
- 4.2.2.9 - Casas y quintas de recreo o tolerancia; y
- 4.2.2.10 - Balnearios.

- 4.2.3 - En los casos de Hipódromos y las denominadas Pollas Hípicas, según el monto total de apuestas efectuadas en cada reunión:  
  
Desde s/. 500.000 hasta s/. 1.000.000, 4%, en adelante 10% sobre el exceso.

Las adquisiciones de las mercaderías gravadas e incorporadas al servicio prestado, dará derecho al contribuyente a un crédito fiscal, igual al monto del impuesto aplicado al adquirirlas, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento.

#### 4.3 - Administración y control (contabilidad, facturas y otros documentos)

Los contribuyentes están obligados a llevar la contabilidad en la forma que establece la Ley de Impuesto a la Renta Codificada y a registrar en cuentas separadas los impuestos consignados en las facturas de compras y de ventas,

- 4.3.1 - Para los efectos de control del impuesto los contribuyentes están obligados a llevar y mantener rigurosamente al día un registro de compras y un registro de ventas, con las siguientes especificaciones:
  - 4.3.1.1 - Fecha de la operación;
  - 4.3.1.2 - N° del registro del vendedor o del comprador según corresponda;
  - 4.3.1.3 - N° y fecha de la factura respectiva;
  - 4.3.1.4 - Precio de la mercadería; y
  - 4.3.1.5 - Monto del impuesto pagado o cobrado separadamente.
- 4.3.2 - En el caso de ventas a no contribuyentes, bastará anotar en el

registro de ventas diariamente la numeración inicial y final de los comprobantes emitidos y el monto total de ventas.

La Dirección General de Rentas puede aceptar que los contribuyentes no lleven estos registros si su contabilidad es detallada y se mantiene al día, o en caso que lleven otros registros que mantengan la información necesaria para el control.

Los contribuyentes deberán remitir anualmente a la Dirección General de Rentas, en el mes de marzo, una nómina de sus proveedores con la indicación del nombre y número de inscripción.

4.3.3 - En las operaciones entre contribuyentes es obligatorio la emisión de facturas, las que deberán contener por lo menos las siguientes especificaciones:

4.3.3.1 - Nombre o razón social del vendedor y su domicilio;

4.3.3.2 - Numeración correlativa y fecha;

4.3.3.3 - Nombre y dirección del comprador;

4.3.3.4 - N° de inscripción del vendedor y del comprador;

4.3.3.5 - La cantidad y naturaleza de la mercadería;

4.3.3.6 - Precio de la mercadería; y

4.3.3.7 - Impuesto consignado por separado del valor de la mercadería.

Las facturas deben emitirse por lo menos en duplicado, entregarse el original al comprador y conservar el duplicado para los fines de control.

En las ventas de mercaderías directamente al consumidor, será también obligatorio la emisión de un comprobante de venta.

La Dirección General de Rentas podrá aceptar el uso de comprobantes que no reúnan todos los requisitos que señala el artículo anterior, o de boletas emitidas por medios mecánicos, siempre que se garantice el interés del Fisco.

#### 4.4. - Regímenes especiales (Pequeñas empresas, operaciones agrícolas y otros).

Tratándose de pequeños comerciantes la Dirección General de Rentas está facultada para determinar el impuesto en una cuota fija, la que podrá modificar cuando lo considere necesario. Estos comerciantes no estarán obligados a llevar ninguna clase de registros especiales, pero tendrán derecho al crédito fiscal a que se refiere el párrafo siguiente.

Estos contribuyentes estarán obligados a presentar declaración y liquidar el impuesto de acuerdo con las siguientes normas:

- 4.4.1 - Declararán como impuesto del mes, la cuota fija mensual que le haya determinado la Dirección,
- 4.4.2 - Aplicarán el crédito fiscal a que tengan derecho acompañando a la declaración las facturas que lo comprueben.
- 4.4.3 - La oficina recaudadora procederá a inutilizar las facturas acompañadas, en la forma que señale la Dirección y las devolverá en el mismo acto al contribuyente.
- 4.4.4 - El contribuyente en ningún caso tendrá derecho a traspasar crédito a un mes a otro, ni solicitar nota de crédito.

Para efecto del pase del sistema anterior para el nuevo sistema establecido, los contribuyentes del Impuesto del 3,5% a las Ventas, deberán presentar dentro del mes de agosto, una declaración de todas sus ventas realizadas hasta el 31 de julio de 1970, fecha de la vigencia de dicho impuesto.

Si el Impuesto causado, es igual o mayor al setenta y cinco por ciento (75%), del Impuesto pagado durante el ejercicio de 1969, deberán cancelar los dividendos emitidos (8) y la diferencia pagarla conjuntamente con la declaración, en caso contrario, esto es, si el impuesto causado es menor que el setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto pagado en 1969, deberán pagar los dividendos que correspondan y por la diferencia la Dirección General de Rentas, de Oficio, dará de baja los Títulos que por este concepto quedaren en las Jefaturas de Recaudaciones y que correspondan a las Empresas que hayan cumplido con la obligación de declarar.

## 5 - IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EN URUGUAY (9)

### 5.1 - Materia imponible y hecho generador

El impuesto grava las ventas que se realicen y los servicios que se presten por la industria y el comercio.

A los efectos de este impuesto se entenderá como venta todo acto que importe la transferencia de dominio de un bien a título oneroso, o que tenga por fin último la transferencia de dicho dominio, independientemente de la designación que las partes den al contrato de origen o a la negociación, siempre que incluya o involucre el pago de un precio, sea en dinero o en especie.

(8) Se trata de anticipos a cuenta de la liquidación anual del impuesto.

(9) Ley nº 13.637, de 21 de diciembre de 1967; Ley nº 13.717, de 12 de diciembre de 1968; y Ley nº 13.782, de 31 de octubre de 1969.

Por servicio se entenderá toda acción o prestación realizada o producida por una parte en favor de otra aún por vía de contrato aleatorio, a título oneroso, aunque no haya transferencia de dominio de ningún bien material. A los efectos de este impuesto se incluye como hecho imponible el arrendamiento de bienes.

## 5.2 - Base imponible y tasa

La base gravable es constituida por el precio total de las ventas de bienes o prestaciones de servicios que resulten de facturas o documentos equivalentes extendidos por los obligados al pago del impuesto.

Considérase venta alcanzada por impuesto la introducción al territorio nacional, a nombre propio y por cuenta ajena, de bienes gravados. En ese caso, el monto imponible se determinará agregando al valor CIF de los bienes introducidos, más todos los tributos, recargos, precios, gastos y comisiones percibidas, un importe equivalente al 100% (cien por ciento) del total de los rubros preindicados.

En el caso de que se introduzcan al territorio nacional y se afecten al uso propio bienes gravados, el monto imponible con el costo CIF más todos los tributos, recargos, precios y demás gastos pagados en ocasión de la importación y un importe, por concepto de utilidad ficta de hasta 30% del total de los rubros preindicados.

Quienes no sean sujetos pasivos del impuesto quedan comprendidos en el régimen del párrafo anterior y deberán pagar el tributo con carácter definitivo en forma previa al despacho aduanero.

Del monto total de las ventas y de los servicios gravados podrán deducirse:

5.2.1 - El importe de las mercaderías gravadas devueltas por los compradores.

5.2.2 - Los créditos por ventas o servicios gravados que se consideren incobrables por las siguientes razones: concordato, quiebra, situaciones de análoga naturaleza, o por el transcurso de 4 años a partir de la facturación, siempre que, a juicio de la Oficina Recaudadora, se acredite haber gestionado el cobro.

La tasa del impuesto es del 10% (diez por ciento).

## 5.3 - Contribuyentes y responsables

Son sujetos pasivos del impuesto los que realizan los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en la categoría "Industria y Comercio" del impuesto a la renta.

## 5.4 - Liquidación y pago

El impuesto se determinará aplicando la tasa sobre el monto ne



to de ventas y servicios. De la cifra así obtenida se deducirá, siempre que se discrimine en la factura o documento equivalente, el impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo que integren el costo de los bienes que se destinen a la venta, y de los servicios a prestarse, gravados por este impuesto.

En los casos de exportaciones podrá deducirse el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integren el costo del producto exportado.

Si por este concepto resultare un crédito a favor del exportador, éste será devuelto o imputado al pago de otros impuestos en la forma que determine el Poder Ejecutivo, el que queda facultado para adoptar otros procedimientos para el cómputo de dicho crédito.

#### 5.5 - EXENCIONES

Exonérase del impuesto:

##### 5.5.1 - Las exportaciones.

5.5.2 - Las ventas de los siguientes artículos de primera necesidad: aceites comestibles (líquidos y sólidos) con exclusión de puro de oliva, arroz, carne fresca, harina de cereales y subproductos de su molienda, leche fresca, crema de leche, pan, gallota común, pastas y fideos, vinagre, pescado fresco, sal para uso doméstico, azúcar, café, yerba, jabón común, frutas, legumbres y verduras frescas, boniatos, papas, huevos, aves, grasas comestibles, quesos, agua, gas, supergas, electricidad, leña, carbón vegetal, carbonilla y querosene.

5.5.3 - Las ventas de materiales de construcción enumerados en los artículos 12 de la ley nº 12.358, de 3 de enero de 1957; 53 de la ley nº 12.367, de 8 de enero de 1957; 89 de la ley nº 13.349, de 29 de julio de 1965; conductores y alambres destinados a uso eléctrico (10).

5.5.4 - Las ventas de medicamentos y especialidades farmacéuticas que determine el Poder Ejecutivo.

5.5.5 - La venta de productos ganaderos o agrícolas y frutos del país en general, así como las raciones balanceadas destinadas a la alimentación animal; fertilizantes, productos destinados a combatir las plagas de la ganadería y la agricultura.

5.5.6 - Las ventas de los siguientes bienes gravados por impuestos internos al consumo: vinos comunes, finos, espumantes, licorosos, especiales, vermouth y champagne; bebidas alcohólicas; cañas y grapas; tabacos, cigarros y cigarrillos, alcohol desnaturalizado para combustible, calefacción, fuerza motriz, iluminación y usos clínicos; alcoholes para perfumerías, para lacererías, para elaboración de especialidades farmacéuticas

(10) Materiales de interés del plan de viviendas populares.

y para encabezar vinos comunes; alcoholes vínicos; nafta; gas-oil; diesel-oil; fuel-oil; grasas y aceites lubricantes; cámaras, cubiertas y material de reencauche.

5.5.7 - Las ventas de bebidas sin alcohol elaboradas a base de jugos de frutas uruguayas que contengan como mínimo 10% (diez por ciento) de jugos de frutas uruguayas naturales concentrados o sometidos a proceso industrial.

5.5.8 - Las ventas de valores públicos; acciones y valores emitidos por organismos privados; diarios y periódicos, así como las materias primas, productos, maquinarias y artículos necesarios para su impresión importados directa o indirectamente por las empresas periodísticas para su uso; revistas, libros y folletos de carácter literario, científico, artístico, docente y material educativo y su impresión.

5.5.9 - Las ventas de bienes inmuebles.

5.5.10 - Las ventas de los bienes integrantes del activo fijo que hubieren sido afectados al uso por el titular por un término mínimo de 5 años.

5.5.11 - También están exoneradas del impuesto las operaciones bancarias, cambiarias y de seguro, la cesión de créditos, la lotería y quiniela, los arrendamientos de inmuebles, el transporte de personas y correspondencia; la prestación de servicios de las siguientes empresas: de construcción, contratistas o subcontratistas; de laboratorios de análisis clínicos, de prensa, radiodifusión y televisión y telegráfico-telefónicas; los ingresos que perciban en su calidad de tales los agentes de lotería y quiniela y los de papel sellado y timbres.

5.5.12 - Transporte de leche.

Las exoneraciones a que refieren los numerales 2), 3) y 7) tendrán vigencia cuando las otorgue el Poder Ejecutivo, quien queda facultado para limitarlas a algunas de las etapas de comercialización, así como a reducir las en su monto.

El Poder Ejecutivo está autorizado a exonerar del impuesto las ventas de:

- a) - Materias primas de producción nacional que sustituyan similares importadas y se utilicen en la elaboración de artículos exonerados del impuesto, cuando su producción sea considerada de interés nacional;
- b) - Materiales recuperados por industrias de recuperación que sean consideradas de interés nacional; y
- c) - Las ventas de maquinarias agrícolas, sus accesorios y repuestos, cuando hayan sido adquiridos con el producto de créditos concedidos por el Banco de la República.



5.6 - Administración y control (Contabilidad, facturas y otros documentos)

Establécese la obligación de documentar las ventas y servicios gravados mediante facturas o boletas numeradas correlativamente, que deberán contener impreso el número de inscripción y demás datos para la identificación del vendedor o prestador de servicios, la mercaderías vendida o servicios prestados, la fecha, importe y monto del impuesto correspondiente a la operación.

El Poder Ejecutivo por vía reglamentaria podrá disponer las formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas o boletas para un mejor contralor del impuesto.

Cuando el giro o naturaleza de las actividades haga posible, a juicio de la Oficina Recaudadora, se podrá aceptar o establecer sistemas sustitutivos para la documentación de las operaciones.

Facúltase al Poder Ejecutivo para establecer la obligación de que toda mercadería gravada que circule en el país lo haga acompañada de su correspondiente factura, remito o documento equivalente.

La reglamentación podrá imponer la utilización de registros, contables especiales o formas apropiadas en los registros contables utilizados por los contribuyentes.

5.7 - Régimenes especiales (Pequeñas empresas, operaciones agrícolas y otras)

La Oficina Recaudadora podrá conceder, en casos justificados, régimenes especiales de liquidación del impuesto.

Para el efecto del pase para el sistema de ese impuesto, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito del 10% (diez por ciento) del costo de las existencias al 31 de diciembre de 1967, o al día de cierre del ejercicio terminado en el año de 1967, a opción del contribuyente, de mercaderías y materias primas adquiridas en plaza gravadas. Este crédito se imputará al impuesto que corresponda pagar en los dos primeros años de vigencia de este tributo, en la forma que reglamente el Poder Ejecutivo.

6 - IMPUESTO SOBRE LA CIRCULACION DE MERCADERÍAS EN BRASIL (11)

6.1 - Materia imponible y hecho generador

El impuesto es de competencia de los Gobiernos Estaduales y gra

- (11) Decreto-ley nº 406, de 31 de diciembre de 1968, Este impuesto es complementado por un gravamen a los servicios, que se causa a los Gobiernos Municipales. La lista de servicios se incluirá, como materia imponible, pero se aclara que se trata de un impuesto autónomo, que no se acredita al gravamen a las mercaderías.

va las operaciones relativas a mercaderías. Entiéndese por "mercaderías", todos los frutos, productos y mercaderías, en cualquier estado, excepto los minerales, los combustibles y lubricantes, y la energía eléctrica, que causan un impuesto especial de una sola etapa (12).

- 6.1.1 - El hecho generador del impuesto es:
  - 6.1.1.1 - la salida de mercaderías de establecimiento comercial, industrial o productor;
  - 6.1.1.2 - la entrada de mercadería extranjera en establecimiento de empresa que la importe para venderla en el mismo estado;
  - 6.1.1.3 - el suministro de comida, bebidas y otras mercaderías, en restaurantes, bares, cafés y establecimientos similares.

Se equipara a salida la transmisión de la propiedad de mercadería, cuando la misma no transita por establecimiento transmitente.

- 6.1.2 - En lo que respecta a la exportación:
  - 6.1.2.1 - los productos industrializados no causan el impuesto cuando exportados al extranjero;
  - 6.1.2.2 - los productos naturales de origen animal o vegetal y los agropecuarios causan el impuesto en la exportación. En el interés de la política de comercio exterior, el Gobierno Central es autorizado a, en casos especiales, reducir hasta 50% la tarifa del impuesto sobre las operaciones de exportación de productos primarios para el exterior.
- 6.1.3 - Los servicios, gravados por el impuesto autónomo, que complementa el que afecta las mercaderías, son los siguientes:
  - 6.1.3.1 - Médicos, dentistas, veterinarios, enfermeros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas y congéneres; laboratorios de análisis, de radiografía o radioscopia, de electricidad médica y congéneres;
  - 6.1.3.2 - Hospitales, sanatorios, clínicas de primeros auxilios, casas de salud, recuperación o reposo, asilos y congéneres;
  - 6.1.3.3 - Abogados y auxiliares;
  - 6.1.3.4 - Agentes de la propiedad industrial, agentes de aduana y demás órganos públicos, peritos y evaluadores particulares, traductores, y intérpretes juramentados y congéneres;
  - 6.1.3.5 - Ingenieros, arquitectos, urbanistas, proyectistas, calculistas, diseñistas, técnicos constructores, contratistas, decoradores, paisajistas y congéneres;

(12) El impuesto único sobre minerales se deduce del impuesto a la circulación de mercaderías.



- 6.1.3.6 - Servicios de terraplenajes, demolición, conservación y reparación de edificios, carreteras, puentes y otras obras de ingeniería y sus congéneres;
- 6.1.3.7 - Contadores, auditores economistas, contabilistas;
- 6.1.3.8 - Barberos, peinadoras, manicures, pedicures y congéneres; institutos de belleza y congéneres; establecimientos de duchas, masajes; gimnasia, baños y sus congéneres;
- 6.1.3.9 - Servicios de transporte urbano y rural de carga o de pasajeros, estrictamente y de naturaleza municipal;
- 6.1.3.10 - Servicios de diversiones públicas:
  - 6.1.3.10.1 - teatros, cines, parques de diversiones, exposiciones con entrada pagada y congéneres de naturaleza permanente o temporaria;
  - 6.1.3.10.2 - billares, boliches y otros juegos permitidos; el suministro, en el recinto, de bebidas, alimentos y otras mercaderías, que que da sujeto al impuesto de circulación de mercaderías;
  - 6.1.3.10.3 - cabarés, clubes nocturnos, boites y congéneres; el suministro, en el recinto, de bebidas, alimentos y otras mercaderías, que queda sujeto al impuesto de circulación de mercaderías;
  - 6.1.3.10.4 - bailes y otras reuniones públicas, con o sin entrada pagada;
  - 6.1.3.10.5 - competiciones deportivas o de agilidad física o intelectual, con o sin entrada pagada o participación del espectador, inclusive las realizadas en auditorios de estaciones radiofónicas, o de televisión y congéneres;
  - 6.1.3.10.6 - ejecución de música, por intérpretes individuales o en conjunto, o transmitidas por proceso mecánico, eléctrico o electrónico.
- 6.1.3.11 - Agencias de turismo, paseos y excursiones; guías turísticas y intérpretes;
- 6.1.3.12 - Agenciamiento, corretaje o intermediación de seguros, de compra y venta de bienes muebles o inmuebles, y cualesquiera actividades congéneres o semejantes, excepto el agenciamiento, corretaje o intermediación de títulos o valores mobiliarios practicados por institución que dependa de autorización federal;
- 6.1.3.13 - Organización, programación, planeamiento y consultoría técnica, financiera o administrativa; evaluación de bienes, mercaderías, riesgos o daños; laboratorios de análisis técnicos; actividades congéneres o similares.
- 6.1.3.14 - Organización de exposiciones de muestras de congresos y reuniones similares;

6.1.3.15 - Propaganda y publicidad, inclusive planeamiento de campañas o sistemas regulares de publicidad, la elaboración de diseños, textos y demás material publicitario (excepto su impresión, reproducción o fabricación) y la divulgación de tales diseños, textos u otros materiales publicitarios por cualquier medio apto a tornarlos accesibles al público, incluso por medio de transmisión telefónica, radiofónica o televisada, y su inserción en diarios, publicaciones periódicas o libros;

6.1.3.16 - Mecanografía, estenografía, secretaría y congéneres;

6.1.3.17 - Elaboración, copia o reproducción de planes, diseños y documentos;

6.1.3.18 - Locación de bienes muebles;

6.1.3.19 - Locación de espacio en bienes inmuebles, a título de hospedaje;

6.1.3.20 - Almacenes generales, almacenes frigoríficos, silos, depósitos de cualquier naturaleza, de muebles y servicios congéneres; servicios de carga y descarga, embalaje y guarda de los bienes depositados;

6.1.3.21 - Hospedaje en hoteles, pensiones y congéneres, excepto el suministro de alimentación, bebidas y otras mercaderías cuando no incluidas en el precio de la diaria o mensualidad;

6.1.3.22 - Administración de bienes;

6.1.3.23 - Lubricación, conservación y manutención;

6.1.3.24 - Empresas de limpieza;

6.1.3.25 - Enseñanza de cualquier grado o naturaleza;

6.1.3.26 - Sastres, costureras, o congéneres, cuando el material, excepto los avíos, sea suministrado por el usuario del servicio;

6.1.3.27 - Tinturerías y lavanderías;

6.1.3.28 - Estudios fotográficos y cinematográficos, inclusive revelación, ampliación y copias fotográficas;

6.1.3.29 - Venta de billetes de lotería.

## 6.2 - Base imponible y tasa.

La base imponible es el precio o valor de la operación de salida de la mercadería del establecimiento del contribuyente.

6.2.1 - La tarifa del impuesto sobre la circulación de mercaderías es la siguiente:

6.2.1.1 Productos o mercaderías destinados al consumo interno del país (excepto los que están sujetos a los impuestos únicos especiales.

6.2.1.1 - Productos o mercaderías destinados al consumo interno del país (excepto los que están sujetos a los impuestos únicos especiales):

6.2.1.1.1 - Mercaderías o productos destinados a otro Estado (Negocios interestaduais) ..... 15%

6.2.1.1.2 - Mercaderías o productos destinados al propio Estado:

• Región Norte - Nordeste ..... 18%

• Región Centro - Sur ..... 17%

6.2.1.2 - Mercaderías o productos destinados a la exportación para el exterior del país:

6.2.1.2.1 - Productos industrializados ..... Exentos

6.2.1.2.2 - Productos primarios (excepto los que están sujetos a los impuestos únicos especiales) ..... 15%

6.2.2 - La tarifa del impuesto autónomo a los servicios es:

6.2.2.1 - del 5%, la tasa general; y

6.2.2.2 - del 10% para los espectáculos y diversiones.

### 6.3 - Contribuyentes y responsables

Contribuyentes del impuesto es el comerciante, el industrial o el productor que realice las operaciones gravadas.

6.3.1 - Para efecto de la ley, se considera:

6.3.1.1 - Comerciante - la persona natural o jurídica, de derecho público o privado, que practique acto de intermediación o comercio de mercaderías;

6.3.1.2 - Industrial - la persona natural o jurídica, de derecho público o privado, que realice operaciones de que resulte alteración de la naturaleza, funcionamiento, utilización, acabado o presentación del producto, tales como transformación, beneficio, montaje, acondicionamiento o reacondicionamiento, así como las de reparo y restauración;

6.3.1.3 - Productor - la persona natural o jurídica, de derecho público o privado, que se dedique a la producción agrícola, animal o extractiva, en estado natural o con beneficio elemental.

### 6.4 - Liquidación y pago

6.4.1 - El impuesto se determina:



- 6.4.1.1 - en cada acto de salida de mercaderías del establecimiento del contribuyente;
- 6.4.1.2 - en el momento del despacho en Aduana, en el caso de mercaderías importadas del exterior.
- 6.4.2 - Del monto del impuesto determinado, en cada período fijado en la ley (13), se deducen los valores relativos a los siguientes conceptos:
  - 6.4.2.1 - monto del impuesto de las mercaderías entradas en el establecimiento contribuyente, en el mismo período, y adquiridas en el país, desde que el impuesto sea indicado en la factura o la boleta de adquisición;
  - 6.4.2.2 - monto del impuesto liquidado, en la Aduana, en el caso de importación de mercaderías del exterior.

La diferencia será el monto a ingresar en el Tesoro.

Si el resultado de la liquidación es un saldo a favor del contribuyente, dicho saldo se traspasará como crédito al impuesto en la declaración del período siguiente.

Quando el saldo no pueda ser compensado, el contribuyente podrá solicitar la aplicación del crédito a otros impuestos o a su endoso a terceros.

## 6.5 - Exenciones

### 6.5.1 - Están exentas del impuesto:

- 6.5.1.1 - Las salidas de envases, recipientes y embalajes, inclusive bolsas de alpillera, cuando no cobradas del destinatario o no computados en el valor de las mercaderías que acondicionan y desde que deban retornar al establecimiento remitente o a otro del mismo titular;
- 6.5.1.2 - Las salidas de envases, recipientes y embalaje, inclusive bolsas de alpillera, en retorno al establecimiento remitente o a otro del mismo titular o a depósito en su nombre;
- 6.5.1.3 - La salida de mercaderías destinadas al mercado interno y producidas en establecimientos industriales como resultado de competencia internacional, con participación de industrias del País contra pago con recursos oriundos de divisas convertibles procedentes de financiamiento a largo plazo de instituciones financieras internacionales o entidades gubernamentales extranjeras;

(13) - El período es establecido por la Administración. Generalmente es mensual.



- 6.5.1.4 - Las entradas de mercaderías en establecimiento del importador, cuando importadas del exterior y destinadas a la fabricación de piezas, máquinas y equipamientos para el mercado interno como resultado de la competencia internacional con participación de la industria del País, contra pago con recursos procedentes de divisas convertibles, procedentes de financiamiento a largo plazo de instituciones financieras internacionales o entidades gubernamentales extranjeras;
- 6.5.1.5 - La entrada de mercaderías importadas del exterior cuando destinadas a la utilización como materia prima en procesos de industrialización, en establecimiento del importador, desde que la salida de los productos industrializados resultantes quede efectivamente sujeta al pago del impuesto;
- 6.5.1.6 - La entrada de mercaderías cuya importación estuviere exenta del impuesto, de competencia de la Unión, sobre la importación de productos extranjeros;
- 6.5.1.7 - La entrada, en establecimiento del importador, de mercaderías importadas del exterior bajo el régimen de "draw back";
- 6.5.1.8 - La salida, de establecimiento del contratista de obras hidráulicas o de construcción civil, de mercaderías adquiridas de terceros y destinadas a obra a cargo del remitente;
- 6.5.1.9 - Las salidas de mercaderías de establecimiento del productor para establecimiento de cooperativa de que haga parte, situado en el mismo Estado;
- 6.5.1.10 - Las salidas de mercaderías de establecimiento de cooperativa de productores para establecimientos, en el mismo Estado, de la propia cooperativa, de cooperativa central o de federación de cooperativas de que la cooperativa remitente haga parte.
- 6.5.2 - La exención alcanza también a la salida de mercaderías de establecimientos industriales o de sus depósitos con destino:
- 6.5.2.1 - A empresas comerciales que operen exclusivamente en el comercio de exportación;
- 6.5.2.2 - A almacenes aduaneros de depósito temporario.

Está exenta aún del impuesto de circulación de mercaderías la venta al por menor, directamente al consumidor, de los géneros de primera necesidad que especificaren, no pudiendo establecer diferencia en función de los que participan de la operación tributada.

6.6 - Administración y control (Contabilidad, facturas y otros documentos)

La mercadería salida de establecimiento de contribuyente debe

rá siempre ser documentada con factura o boleta, en que se discriminará el nombre y dirección del vendedor, así como su número de registro; la naturaleza de la operación; el nombre, dirección y número de registro del comprador o destinatario; fecha de emisión y fecha de la salida real de la mercadería; discriminación de la mercadería salida; valor de la operación; y indicación del monto del impuesto.

6.6.1 - Se establece la obligación a los contribuyentes de mantener es tabilidad especial de las operaciones gravadas, en los siguien tes libros:

6.6.1.1 - Libro de Registro de Entrada de Mercaderías;

6.6.1.2 - Libro de Registro de Salida de Mercaderías;

6.6.1.3 - Libro de Registro de Existencias.

Los modelos de esos libros son determinados en reglamento.

#### 6.7 - Regímenes especiales (Pequeñas empresas, operaciones agrícolas y otros)

La ley establece regímenes especiales para pequeños contribuyentes, a los cuales se estima una cuota fija, para determinación del impuesto sobre las salidas de las mercaderías.

Para la liquidación del impuesto, del monto de la cuota fija se permite deducir el impuesto causado en las entradas de mercaderías en el establecimiento contribuyente.

Establécese aún regímenes especiales para los productores, que, en algunos casos, son sustituidos como contribuyentes por los adquirentes de sus productos.

### 7 - ANTEPROYECTO DE LEY SOBRE EL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS EN MEXICO

#### 7.1 - Materia imponible y hecho generador

7.1.1 - El impuesto grava los siguientes efectos de actos o contratos:

7.1.1.1 - La entrega de toda clase de bienes, con carácter traslativo de dominio;

7.1.1.2 - La entrega de toda clase de bienes, para su aprovechamiento tem poral;

7.1.1.3 - La prestación de servicios.

- 7.1.2 - Quedan comprendidos en el párrafo anterior:
- 7.1.2.1 - La entrega que se haga al adquirente, o por cuenta de éste, a un tercero, de bienes que se encuentren en el país y de los cuales se hubiere transmitido al primero la propiedad o el derecho de aprovechamiento temporal;
  - 7.1.2.2 - La introducción a territorio nacional de un bien procedente del extranjero;
  - 7.1.2.3 - Cada una de las transmisiones de propiedad de un mismo bien cuando éste no sea entregado a cada uno de sus sucesivos adquirentes, sino sólo al último de ellos;
  - 7.1.2.4 - La transmisión de un derecho u otro bien intangible;
  - 7.1.2.5 - La disposición o aprovechamiento de un bien de una empresa para fines ajenos a la misma.

Quando se efectúe una entrega de bienes o se realicen prestaciones de servicios, en pago de otras entregas o prestaciones de servicios para los efectos del impuesto que esta ley establece, se considerará que ambas entregas o prestaciones de servicios están sujetas al gravamen, excepto si las entregas recíprocas son de bienes inmuebles, caso en el cual sólo estará sujeta al impuesto la entrega que tenga mayor valor, incluyendo las cantidades en efectivo que se paguen o se queden a reconocer al otro contratante o a un tercero, por cuenta de éste.

7.1.3 - Quedan comprendidos en los servicios, los de carácter civil, mercantil o laboral que reciban personas que se encuentren en el país, en los siguientes casos:

- 7.1.3.1 - Cuando el prestador realice sus actividades en territorio nacional;
- 7.1.3.2 - Cuando el prestador realice el servicio en el extranjero, pero sea aprovechado en la República Mexicana.

Se considera realizada la prestación de servicios, siempre que el prestador cumpla su obligación, o esté a disposición de quien deba recibirlos y perciba por ello una compensación.

## 7.2 - Base imponible y tasa

- 7.2.1 - La base para el cálculo del impuesto será:
  - 7.2.1.1 - Respecto de bienes muebles existentes en el país; el valor de los que se entreguen en propiedad;
  - 7.2.1.2 - En relación con los bienes que se introduzcan al país: el valor

de los mismos adicionado de los impuestos de importación que en definitivo se causen, deducidos los subsidios, en su caso. Se agregará el importe de fletes, seguros y otros gastos complementarios pagados por el adquirente, o por su cuenta, siempre que no estén incluidos en aquel valor:

7.2.1.3 - Tratándose de bienes inmuebles, el valor más alto entre el que sirva de base para el pago de los impuestos territoriales, el declarado en la operación y el que resulte del avalúo comercial que practique alguna institución de crédito con departamento de fideicomiso, o a falta de ésta, otros bancos o sus sucursales, autorizados al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En lugares donde no existan instituciones de las antes mencionadas o cuando se trate de inmuebles cuyas rentas se encuentren congeladas por disposiciones legales o de autoridad competente, se tomará como precio el valor mayor de los dos primeramente citados en esta fracción. No será necesario practicar nuevo avalúo si se hubiere efectuado alguno que satisfaga los requisitos de esta fracción, dentro del año anterior a la entrega.

7.2.1.4 - cuando se trate de aprovechamiento temporal de bienes: el valor de los derechos respectivos;

7.2.1.5 - Por lo que toca a servicios: el valor de los mismos. En los casos de las fracciones 7.2.1.1, 7.2.1.2, 7.2.1.4 y 7.2.1.5, se tomará como base el valor convenido, salvo que no se señale otro o que el pactado o declarado no corresponda al real, a juicio de la autoridad fiscal, caso en el cual el impuesto se cubrirá sobre la base del avalúo que se practique.

Tratándose de las bases previstas en las fracciones 7.2.1.1 y 7.2.1.4, los gravámenes que reporten los bienes entregados, se agregarán al precio convenido por las partes, si éstas no lo hubieren incluido expresamente.

7.2.2 - La tasa general del impuesto sobre la base gravable, será de 5%.

En los casos que a continuación se indican se aplicarán sobre la base gravable, las tasas especiales que en seguida se expresan:

7.2.2.1 - La entrega con carácter traslativo de dominio de los siguientes artículos: automóviles con precio oficial superior a \$ ..... 45,000.00; aeronaves y embarcaciones, con excepción de las que directamente se utilicen para prestar un servicio público; artículos eléctricos para uso doméstico; artículos de joyería, platería y relojería; antigüedades y obras de arte; artículos de vestir; artículos de perfumería; artículos de cristal cortado, candiles, loza y porcelana; artículos fotográficos, películas y cintas magnéticas; instrumentos musicales; alfombras y tapetes; equipos para la instalación de albercas; aire acondicionado y calefacción, para uso privado; servicios en centros nocturnos, cantinas, bares, cabarets y restaurantes, con licencia de primera; servicios en peluquerías y salones de belleza, con licencia de primera; servicios de cablevisión y de frecuencia modulada; espectáculos deportivos y taurinos 10%.



De la lista anterior, se harán las exclusiones en el reglamento, de aquellos productos cuyas características correspondan a los de artículos de consumo popular, que quedarán gravados con la tasa general señalada en el encabezado de este precepto.

7.2.2.2 - En la entrega con carácter traslativo de dominio de bienes inmuebles o de derechos reales sobre los mismos, cualquiera que sea contrato, acto o resolución de autoridad que dé origen a ella:

7.2.2.2.1 - Si el valor del bien entregado no exceda de \$ 50,000.00...2.0%

La tasa establecida en este inciso se aplicará, cualquiera que sea el valor de los inmuebles:

Si se trata de predios rústicos.

Si se encuentran congeladas más del 50%

de las rentas del inmueble, por disposición legal o de autoridad competente.

7.2.2.2.2 - Si excede de \$ 50,000.00; pero no de \$ 100,00, sobre el monto total de la operación ..... 2.5%

7.2.2.2.3 - Si excede de \$ 100,000.00; pero no de \$ 200,000.00, sobre el monto total de la operación ..... 3.0%

7.2.2.2.4 - Si excede de \$ 200,000.00; pero no de \$ 300,000.00, sobre el monto total de la operación..... 3.5%

7.2.2.2.5 - Si excede de \$ 300,000.00; pero no de \$ 500,000.00, sobre el monto total de la operación..... 4.0%

7.2.2.2.6 - Si excede de \$ 500,000.00; pero no de \$ 750,000.00, sobre el monto total de la operación..... 4.5%

7.2.2.2.7 - Si excede de 750,000.00 ..... 5.0%

7.2.2.2.8 - Si se trata de terrenos materia de colonización entregados conforme a contratos que se hayan celebrado de acuerdo con las leyes sobre la materia ..... 1.0%

7.2.2.3. - La entrega de bienes inmuebles para su aprovechamiento temporal, cualquiera que sea el contrato, acto o resolución de autoridad que dé origen a ella, sobre el valor del bien o derecho: 1.5%.

La devolución del bien al que hizo la entrega no dará derecho al reintegro del impuesto.

7.2.2.4 - La prestación de servicios bajo la dirección y dependencia de quien los recibe: 1.0%.

### 7.3 - Contribuyentes y responsables

Es sujeto del impuesto el que recibe los bienes o los servicios. La Federación, los Estados, el Distrito y Territorios Federales, los Municipios, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada y las sociedades cooperativas, son sujetos del impuesto.

Para los fines de la ley, se consideran empresas mayores las personas morales y las sucursales o agencias de empresas extranjeras establecidas en el país. Las personas físicas que utilicen capital, trabajo o ambos para realizar una actividad lucrativa y cuyos ingresos por enajenaciones o servicios, en su ejercicio regular, excedan de \$ 500,000.00, se considerarán también empresas mayores. Si dicha persona física percibe ingresos que no excedan de esa cantidad, será considerada como empresa menor.

Las empresas mayores, que realicen las entregas o presten los servicios, quedarán obligadas a recabar, de los que los reciban, el impuesto y serán solidariamente responsables por el pago del mismo. No se deberá recabar el impuesto tratándose de bienes inmuebles; pero las partes y los notarios o jueces que actúen por receptoría, responderán solidariamente por el impuesto causado.

Tratándose de bienes muebles las partes tendrán responsabilidad solidaria para el pago del impuesto.

### 7.4 - Liquidación y pago

7.4.1 - Los sujetos del impuesto que sean empresas mayores pagarán el impuesto por los bienes o servicios que reciban, conforme a las siguientes reglas:

7.4.1.1 - Si los bienes o la prestación de servicios se reciben de una empresa mayor residente en el país: entregándole, junto con el precio o contra-prestación respectivos, el impuesto causado;

7.4.1.2 - Si los bienes o la prestación de servicios se reciben de una empresa menor o de una persona física, que no sea empresario, se adherirán y cancelarán estampillas, por el importe del impuesto causado, en el documento que al efecto deberá expedirse;

7.4.1.3 - Si se trata de bienes procedentes del extranjero, que se introduzcan al país, el impuesto se pagará en la declaración correspondiente al mes a aquel en que hubieren podido ser retirados los bienes del recinto fiscal;

7.4.1.4 - Si se trata de servicios recibidos de empresa residente en el extranjero, el impuesto se pagará en la declaración correspondiente al mes en que debe efectuarse el pago de la contraprestación respectiva.

7.4.2 - Las empresas mayores deberán enterarlo dentro de los 20 días si-

guientes al mes de calendario en que el impuesto se hubiere causado. Dentro del mismo plazo, las citadas empresas enterarán el impuesto que les corresponda como sujetos.

Dichas empresas tendrán derecho a deducir de los impuestos / que deban enterar, como sujetos o responsables solidarios, los que hubieren previamente pagado al recibir bienes muebles o servicios.

Cuando las empresas mayores entreguen bienes o presten servicios a las dependencias del Gobierno Federal, no recabarán de ellas el impuesto correspondiente y podrán deducir del impuesto que deban enterar, el que se hubiere causado con motivo de dichas entregas o prestaciones.

Tratándose de bienes o servicios que se consideren como activos fijos, el impuesto pagado por la empresa con motivo de la recepción de los mismos, se deducirá proporcionalmente, en función de los diversos factores que influyan en su utilización, en los términos que determine el reglamento. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar mediante reglas generales por ramas de actividad económica, la deducción acelerada del impuesto pagado con motivo de la recepción de bienes o servicios que constituyan activo fijos.

7.4.2.1 - Las deducciones del impuesto sólo procederán en los siguientes casos:

7.4.2.1.1 - Si el impuesto pagado consta expresamente en factura foliada y autorizada, con mención del nombre, domicilio y número de Registro Federal de Causantes del adquirente y del enajenante, en la que se identifiquen los bienes objeto de la operación, así como su valor;

7.4.2.1.2 - Si el impuesto pagado consta en recibo que reúna los mismos requisitos de la factura a que se refiere la fracción anterior, cuando se trate de aprovechamiento temporal de bienes o prestación de servicios;

7.4.2.1.3 - Si el pago del impuesto se comprueba mediante estampillas adheridas al documento respectivo, en los casos en los que esta ley establece dicha forma de comprobación;

7.4.2.1.4 - Si el pago del impuesto con motivo de la introducción de bienes al país, está debidamente comprobado.

7.4.2.2 - No procederá la deducción de impuestos, en los siguientes casos:

7.4.2.2.1 - Cuando los bienes muebles o los servicios hayan sido recibidos o utilizados para la construcción de un bien inmueble, salvo que los adquiriera un constructor para cumplir un contrato de obra a precio alzado;

7.4.2.2.2 - Cuando los bienes o servicios recibidos se hayan utilizado en fines ajenos a la empresa;

7.4.2.2.3 - Cuando los bienes o servicios recibidos se hayan empleado para producir artículos o prestar servicios cuya recepción esté exenta del impuesto;

7.4.2.2.4 - Cuando a los bienes inmuebles (casos de las fracciones 7.4.1.2. y 7.4.1.3;

7.4.2.2.5 - Cuando los bienes o servicios recibidos se pierdan por caso fortuito, fuerza mayor, o voluntariamente se destruyan o inutilicen.

Si por las deducciones correspondientes a impuesto previamente pagado resultare un saldo a favor de las empresas mayores, éstas podrán deducirle en futuros enteros que deban hacer.

7.4.2.3 - El saldo a favor de la empresa mayor podrá devolverse en efectivo o compensarse de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, cuando:

7.4.2.3.1 - Al término del ejercicio de la empresa resultare evidente que dicho saldo no podrá recuperarse por deducción en los próximos seis meses;

7.4.2.3.2 - Cuando la empresa de aviso de clausura. No se reconocerá como saldo a favor de las empresas mayores, el que resulte como consecuencia de que por los bienes y servicios se hubiere pagado impuesto por cantidad superior a la que se cause al ser entregados al adquirente.

Las empresas mayores que efectúen exportación de bienes o presten servicios que sean recibidos en el extranjero, tendrán derecho a que se les devuelvan los impuestos previamente pagados.

El reglamento señalará las reglas de comprobación y los procedimientos para la determinación del monto de los impuestos previamente pagados que correspondan a la exportación de bienes o a la prestación de servicios al extranjero.

## 7.5 - Exenciones

7.5.1 - Están exentas del impuesto:

7.5.1.1 - Las exportaciones;

7.5.1.2 - La prestación de servicios cuando el que los reciba resida en el extranjero;

7.5.1.3 - La introducción de bienes al país, con carácter temporal, siempre que no se efectúen operaciones de venta de los mismos;

7.5.1.4 - La adquisición de los siguientes bienes, siempre que no hayan sido industrializados ni transformados:



- 7.5.1.4.1 - Productos de la agricultura y de la silvicultura;
- 7.5.1.4.2 - Productos de la ganadería, avicultura, apicultura y de la casa;
- 7.5.1.4.3 - Productos de la pesca, captura de especies marinas y buceo, / siempre y cuando dichos productos no se consuman en el lugar en que se expenden.

No gozan de la exención a que esta fracción se refiere: la adquisición o alquiler de toros y novillos de lidia y de caballos para los diversos deportes ecuestres, así como la adquisición de flores cultivadas. Se entiende que los productos han sido industrializados y transformados / cuando se ha modificado su estado, forma o composición.

7.5.1.5 - La adquisición de:

- 7.5.1.5.1 - Tortillas, pan masa de nixtamal, harina de maíz y harina de trigo;
- 7.5.1.5.2 - Leche condensada, evaporada, deshidratada, rehidratada o enlatada;
- 7.5.1.5.3 - Aguas purificadas, destiladas o potables, no gaseosas ni compuestas, así como hielo y las aguas destinadas al riego;
- 7.5.1.5.4 - Azúcar, mascabado, piloncillo y sal;
- 7.5.1.5.5 - Subproductos industriales destinados a la elaboración de alimentos para animales;
- 7.5.1.5.6 - Carbón vegetal, petróleo diáfano y tractolina;
- 7.5.1.5.7 - Sombreros de palma y huaraches;
- 7.5.1.5.8 - Gas para uso doméstico, excepto anhídrido carbónico;
- 7.5.1.5.9 - Energía eléctrica.
- 7.5.1.6 - La impresión, adquisición o alquiler de libros, periódicos o revistas y de música impresa que no sean discos o cintas;
- 7.5.1.7 - La adquisición de acciones o partes sociales, las aportaciones para capital o patrimonio y la distribución entre los socios, accionistas o asociados del haber social;
- 7.5.1.8 - La adquisición de valores y títulos de crédito y en general / todas las operaciones de crédito;
- 7.5.1.9 - La obtención de servicios prestados por:
  - 7.5.1.9.1 - Instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, que constituyan su objeto directo;

7.5.1.9.2 - Instituciones de seguros y de fianzas, que constituyan su objeto directo;

7.5.1.9.3 - Agentes de bolsa, agentes y corredores de valores, agentes y corresponsales de instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, de seguros y fianzas, cuando sean propios de sus funciones;

7.5.1.10 - El arrendamiento de bienes inmuebles;

7.5.1.11 - La recepción de bienes por herencia o legado;

7.5.1.12 - La obtención de premios en loterías, rifas y juegos permitidos;

7.5.1.13 - Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realicen las cooperativas de consumo, las empresas y sindicatos que vendan a sus trabajadores o a sus miembros artículos de consumo necesarios los establecimientos de enseñanza pública y privada, los establecimientos de beneficencia, los establecimientos penitenciarios y las empresas porteadoras de personas o cosas. Las personas mencionadas en esta fracción, causarán los impuestos establecidos en la ley, por los bienes o servicios que reciban,

7.5.2 - Está aún exenta del impuesto, la recepción de casas habitación con carácter traslativo de dominio o para su aprovechamiento temporal en los siguientes casos:

7.5.2.1 - Cuando sean adquiridas con préstamos otorgados por el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o por alguna institución de crédito en sustitución de dicho Instituto;

7.5.2.2 - Cuando sean adquiridas con préstamos otorgados por los gobiernos de los Estados o de los municipios o por instituciones similares al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;

7.5.2.3 - Cuando se trate de viviendas de interés social, de acuerdo con los criterios generales que al respecto fije la Secretaría de Hacienda, oyendo al Banco de México, S.A. Para que operen las exenciones establecidas en este artículo se requiere autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## 7.6 - Administración y control (Contabilidad, facturas y otros documentos)

Las empresas que estén obligadas a llevar contabilidad deberán registrar sus operaciones de recepción, uso y entrega de bienes y servicios haciendo separación de éstos de acuerdo con las diversas tasas impositivas aplicables, con anotación expresa en cuenta especial, pormenorizadas y comprobada por los documentos en que consten las operaciones, de todas aquellas en que hubieren pagado impuesto y que den base a una deducción del gravamen por pagar.

Las empresas mayores que entreguen bienes o presten servicios a otras empresas, estarán obligadas a expedirlos facturas o en su caso, otorgarles recibos que reúnan los requisitos legales.

7.7 - Regímenes especiales (Pequeñas empresas, operaciones agrícolas y otros)

Las personas físicas que reúnan las características para ser consideradas como empresas menores, son sujetos del impuesto, por los bienes que reciban con carácter traslativo de dominio, o para su aprovechamiento temporal. No estarán obligadas a recabar el impuesto de las personas a quienes entreguen bienes o presten servicios.

Dichas empresas menores pagarán el impuesto que la Secretaría de Hacienda estimará, de acuerdo con las disposiciones del reglamento, y podrán deducir del impuesto que resulte a su cargo, el que hubieren previamente pagado siempre que conste en documentos que reúnan los requisitos legales. La estimación de los ingresos que haga la Secretaría de Hacienda / surtirá efectos para el ejercicio fiscal en que se lleve a cabo y para el siguiente.

Si la empresa menor tuviere ingresos por entrega de bienes o prestación de servicios en cantidad que excediere en 20% a la que hubiere servido de base para la estimación, lo declarará así, dentro de los 20 días siguientes al mes en que tal circunstancia ocurriere, a efecto de que dicha Secretaría modifique la estimación y, en su caso, sobre las diferencias que procedieran.

Las empresas menores a solicitud de otras empresas, estarán obligadas a expedir recibos por el monto de las cantidades que perciban por entrega de bienes o prestación de servicios. En dichos recibos se adherirán y cancelarán estampillas por el monto del impuesto que proceda.

Las empresas menores estarán obligadas a declarar los ingresos por entrega de bienes o prestación de servicios, dentro de los 20 días siguientes al mes en que los obtenga y deberán llevar los sistemas simplificados de contabilidad que establezca la Secretaría de Hacienda.

No presentarán dichas declaraciones ni estarán obligadas a llevar registros contables cuando la Secretaría de Hacienda haya estimado sus ingresos y en tanto surta efectos esta estimación.

No se hará la estimación a que este precepto se refiere, cuando la empresa demuestre llevar contabilidad. En este caso, la empresa tendrá las mismas obligaciones que se imponen a las empresas mayores.

8 - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. REFLEXIONES SOBRE LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS A LAS VENTAS EN LOS PAISES MIEMBROS DE LA ALALC

La realidad latinoamericana se presenta bien diversa de lo

que acaece en la Comunidad Económica Europea. Mientras que en ésta existe una gran corriente de comercio intrazonal, entre los países de la ALALC / los cajes son mucho menores. De otra parte, las estructuras económico-sociales y hasta la situación geográfica de América Latina presentan profundas diferencias cuando se comparan con los países de Europa.

Sin embargo, la experiencia europea puede ser tomada una vez más como referencia para la solución de nuestros problemas. Así es en relación al esfuerzo para la eliminación de los obstáculos a la integración latinoamericana, que resultan de la diversidad de sistemas y de la disparidad de tasas de los impuestos a los bienes y servicios, en especial los impuestos a las ventas, que obstaculizan el comercio intrazonal, falseando las condiciones de competencia en la Zona, y colocan los países miembros de la ALALC en situación desigual en cuanto al comercio con terceros países, si aquellos gravámenes afectan las exportaciones, como sucede en la gran mayoría de los casos.

El problema de los impuestos a las ventas no puede ser tomado aisladamente. Debe, al contrario, ser tratado conjuntamente con los gravámenes especiales que afectan los bienes y servicios.

En la mayoría de los países de América Latina, como en Europa, dentro del principio de tributación selectiva, la imposición se realiza por medio de tasas diferenciadas según la naturaleza de los bienes y servicios.

Las formas de esa tributación selectiva son:

- a) - adoptar un impuesto general a las ventas, con tarifa diferenciada, en que el gravamen se liquida con la aplicación de varias tasas, según la naturaleza de los bienes y servicios gravados; o
- b) - adoptar impuestos especiales, en que se gradúa la imposición según la naturaleza del objeto gravado.

La realidad es que el problema de la imposición a los bienes y servicios debe ser tratado como un todo, mientras las formas de imposición se puedan dividir en dos grupos: los impuestos generales y los especiales.

Si bien que, en la mayoría de los casos, el impuesto a las ventas no sea un impuesto general (ya que no abarca el universo de los bienes y servicios), costumbre definirlo como tal.

Al analizar los sistemas de imposición a los bienes y servicios, se observa que, en el mundo todo, se combinan impuestos a las ventas con gravámenes especiales.

La forma más sencilla y que ofrece menores problemas es la



que adopta un impuesto a las ventas, de múltiples etapas, pero de tasa un forme, complementado por impuestos especiales, de una sola etapa. Así es en la mayoría de los países latinoamericanos.

Un modelo así no creará obstáculos al proceso de integración latinoamericana, desde que:

- a) - el impuesto a las ventas sea estructurado en forma que, en cualquier momento del proceso de producción y circula ción, sea posible identificar el monto exacto del con - tinente tributario en el precio de los bienes y servi - cios, permitiendo así la aplicación del mecanismo de com - pensación fronteriza, con el cual se reducen y hasta se eliminan las distorsiones en la competencia entre los pro - ductores de la zona;
- b) - los impuestos especiales, de tipo selectivo, graven so - lamente bienes de consumo final (que no se utilicen en nuevos procesos productivos) y sean liquidados en una / sola etapa;
- c) - los impuestos especiales, de una sola etapa, que graven bienes de producción o de uso alternativo (susceptibles de utilizarse en nuevos procesos productivos), sean de - ducibles del impuesto a las ventas que afecte el mismo contribuyente.

Las condiciones requeridas para el impuesto a las ventas, co - mo referido en el inciso "a", del párrafo anterior, son atendidas cuando se adopta un sistema de imposición por valor agregado, como ocurrió en la Comunidad Económica Europea. Pero, en América Latina, como en Mercado Co - mún Europeo, la adopción del sistema podrá determinar, en algunos países, dificultades de orden práctico y político, y más aún de tipo presupuesta - rio y hasta económico y social.

Por todo eso, la adopción de un sistema común de impuesto al valor agregado, por los países miembros de ALALC, debe ser precedido de to - da cautela.

Dentro de la realidad encontrada en los países miembros de la ALALC, un impuesto a las ventas, de tipo "al valor agregado", armonizado en su sistemática, podrá ser adoptado. Para eso, entretanto, algunos prin - cipios fundamentales deberán ser observados y varias condiciones estableci - das. A continuación, será comentados algunos de esos principios y condicio - nes.

## 8.1 - Naturaleza y ámbito del impuesto

- 8.1.1 - El sistema común del gravamen a las ventas podrá ser el de un impuesto de tipo al valor agregado, cuya finalidad principal es la de eliminar la acumulatividad o el efecto en cascada de la imposición

a las ventas o a la cifra de negocios, que distorsionan las condiciones / normales de competencia entre los productores de la zona.

8.1.2 - El principio del sistema de impuesto al valor agregado consiste en aplicar un impuesto general a las ventas exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones ocurridas en el proceso de producción y distribución anterior a la etapa de imposición, ya que, en cada etapa, el impuesto calculado sobre el precio del bien o del servicio será deducido del monto del gravamen que afectó el costo de los distintos elementos constitutivos del precio.

8.1.3 - El sistema común del impuesto al valor agregado deberá ser aplicado, de la forma más amplia posible, sea en lo que respecta a la materia imponible (bienes y servicios), como en lo referente a las etapas gravadas (desde el productor hasta el comercio minorista), con las salvedades que se comentarán a continuación, en cada caso.

## 8.2 - Materia imponible y hecho generador

8.2.1 - La materia imponible y el hecho generador deberán abarcar:

8.2.1.1 - las entregas de bienes;

8.2.1.2 - las importaciones de bienes;

8.2.1.3 - las prestaciones de servicios,

8.2.2 - En lo referente a los servicios, podrán excluirse todos aquellos que, por su naturaleza, no sean susceptibles de aplicación en nuevos procesos productivos,

8.2.3 - En casos excepcionales, atendiendo a razones de orden especial, se podrá permitir la exclusión total de los servicios del régimen del impuesto al valor agregado. Esto, mientras produzca pequeñas distorsiones en el sistema, simplifica la aplicación del gravamen, removiéndose así dificultades que puedan presentarse para algunos países.

## 8.3 - Base imponible

8.3.1 - La base imponible será constituida:

8.3.1.1 - en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, por el total que se reciba como retribución, incluidos los gastos accesorios (embalaje, transporte, seguros, etc.);

8.3.1.2 - en las importaciones de bienes, por el valor aduanero, incrementado con todos los derechos, impuestos, tasas y exacciones adeudados con motivo de la importación.

#### 8.4 - Forma de la tasa

- 8.4.1 - Para el efecto de facilitar la implantación de un impuesto al valor agregado, es menester que la tasa sea fijada en un porcentaje igual para todos los bienes y servicios.
- 8.4.2 - Los países miembros serán libres para fijar la tasa general, así como establecer que determinadas entregas de bienes y servicios estén sujetos a tasas aumentadas o reducidas.
- 8.4.3 - La tasa para los bienes importados deberá ser igual a la que rige para los productos nacionales.

#### 8.5 - Exenciones

- 8.5.1 - Las exenciones deberán ser muy reducidas, en forma de beneficiar solamente reducido número de bienes y servicios.
- 8.5.2 - Las exportaciones deberán estar exentas del gravamen, para permitir el sistema de imposición exclusiva en el país de destino.

#### 8.6 - Determinación y liquidación

- 8.6.1 - La forma más aconsejable es la de liquidar el impuesto por el método del crédito fiscal, sobre base financiera (impuesto me nos impuesto).
- 8.6.2 - Ese método facilita la aplicación del sistema de compensación fronteriza, en las exportaciones, evitando distorsiones.

#### 8.7 - Contribuyentes y responsables

- 8.7.1 - Deberá ser considerado contribuyente a quien, en forma independiente y con habitualidad, realice actividades de productor, comerciante o prestador de servicios, así comprendidas todas actividades económicas, inclusive las actividades extractivas, las actividades agrícolas y las profesiones liberales.

#### 8.8 - Administración y control

- 8.8.1 - Cada país establecerá la forma de administración y control del impuesto.
- 8.8.2 - Todo contribuyente deberá llevar contabilidad suficientemente detallada y girar factura o boleta en las operaciones efectuadas a otro contribuyente o responsable.

## 8.9 - Regímenes especiales

8.9.1 - Se permitirán regímenes especiales para los casos de pequeños contribuyentes o responsables, así como para las operaciones de agricultura y ganadería.

8.9.2 - Las condiciones deberán ser previamente aprobadas por los países miembros.

## 8.10 - Normas de carácter transitorio

8.10.1 - Una serie de normas de carácter transitorio deberán ser establecidas, comprendiendo el pase del sistema anterior para el de valor agregado, el tratamiento de los bienes de inversión, de los "stocks", etc.