

Impuesto al Valor Agregado en Operaciones Transnacionales

Academia Mexicana de Derecho Fiscal
10 de abril de 2018, Ciudad de México

Alil Álvarez Alcalá

I. Rasgos esenciales del Impuesto al Valor Agregado (IVA):

Un impuesto de base amplia que se causa en las múltiples etapas de la producción que esencialmente grava el producto final descontado de los impuestos pagados por los insumos para producirlo.¹

El IVA incluye un mecanismo que permite reducir del impuesto causado; el impuesto pagado en la adquisición de insumos.

En conclusión, el IVA es un impuesto de base amplia al consumo final que se recauda en varias etapas.²

II. Diferencia con impuestos a las ventas³

Ambos pretenden gravar el consumo. Sin embargo, el impuesto a las ventas (aun cuando sea a las ventas finales (*final retail tax*)), tiende a gravar dos veces el mismo producto, puesto que puede llegar a gravar los insumos de los productores. Esto lo hace menos neutral y tiende a la integración vertical de las empresas.

En la práctica los impuestos a las ventas tienden a ser menores al 10% y el IVA mayor. Los impuestos a las ventas tienden a ser locales y el IVA; federal.

El IVA se cobra en más etapas de la cadena productiva. Por lo tanto, si sigue el sistema de crédito con factura (*invoice-credit*) genera incentivos para el cumplimiento por el interés del resto de la cadena productiva de acreditar impuestos (este método es distinto al de sustracción).

III. Importación y Exportación⁴

La idea del IVA es que sea un impuesto que grava el consumo doméstico por igual. Para lograrlo, se utiliza el método conocido como el principio de destino (*destination principle*). Este principio implica que el impuesto pagado en la venta final de un producto (criterio práctico para conocer al consumidor final) depende

¹ *The Modern VAT, International Monetary Fund, Liam Ebrill et al., 2001, p. 2-3.*

² *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, Where the supplier is not Located in the Jurisdiction of Taxation, OECD, 2017, p. 1.*

³ *The Modern VAT, International Monetary Fund, Liam Ebrill et al., 2001, p. 23-24.*

⁴ Este capítulo se realiza con base en *Value Added Tax, A Comparative Approach*, Alan Shenk y Oliver Oldman, *Cambridge Law Series*, Capítulo 7, 2007; *The Modern VAT, International Monetary Fund, Liam Ebrill et al., 2001, Capítulo 17 y International VAT/GST Guidelines, OECD, 2017.*

Resumen bibliográfico para efectos de conferencia. No citar.

de la jurisdicción del destino de la venta. Esto contrasta con el principio de origen (*origin principle*).

Por lo tanto, la mayor parte de los países excluyen las exportaciones del IVA (no se cobra IVA en las exportaciones y el impuesto pagado por insumos para productos de exportación es recuperable).

El principio de destino generalmente se implementa aplicando la tasa del cero por ciento a las exportaciones y gravando al cien por ciento las importaciones (en su paso por la aduana, idealmente).

La idea es que la mercancía se mueva a través de los países libre de IVA para que el comercio internacional no se distorsione.

Esta regla del IVA en torno al comercio exterior hace que el IVA tienda a ser federal (de lo contrario se generarían incentivos importantes para elegir jurisdicciones locales de menor gravamen como destino de los bienes).

El principio de destino antes planteado es la norma internacional. La Organización Mundial de Comercio expresamente permite que se retornen los impuestos indirectos pagados en la producción de artículos de exportación y el imponer IVA a una tasa no mayor a la aplicable a artículos domésticos, a las importaciones. Aclara, en este sentido, que no se caracteriza como subsidio el IVA con dichas características. En estos términos, la Unión Europea ha decidido que su sistema definitivo de IVA estará basado en el principio de destino.⁵

El problema principal con el principio de destino es que la aplicación de la tasa cero y, en consecuencia, las devoluciones de los impuestos pagados por los insumos resultan en posibilidades de fraude y corrupción.

El principio de destino iguala a los productores en determinada jurisdicción; el principio de origen iguala a los consumidores en distintas jurisdicciones.

Ejemplo de origen:

Empresa en País A (IVA al 5%) vende insumo a Empresa en País B en 100 (IVA al 10%). Empresa en país B vende producto final a 350. El impuesto total pagado en País A (de origen) es 5%. El impuesto total pagado en País B es 35 (y le permiten acreditar 100 –costo con la tasa del país B).⁶

Uno de los problemas del sistema de origen es que tiende a generar abusos en precios entre partes relacionadas.

⁵ *Communication from the Commission to the European Parliament, The Council and The European Economic and Social Committee*, Octubre 4, 2017; Comisión Europea.

⁶ Ejemplo tomado de: *The Modern VAT, International Monetary Fund*, Liam Ebrill et al., 2001, p. 180, Cuadro 17.1.

Resumen bibliográfico para efectos de conferencia. No citar.

IV. Operaciones transnacionales de servicios e intangibles

De acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, la mayor parte de los países que han implementado el IVA, la porción que representa la importación es de más del 50% de la recaudación por dicho impuesto (México no está incluido en dicho estudio). Claramente, el dato de cada país depende de su balanza comercial.⁷

La importación representa un reto cuando se trata de bienes intangibles y de servicios. Este tema se ha complicado por la economía digital.

Los lineamientos de IVA reconocidos por la OCDE señalan en la sección 3.1 que “para efectos de impuestos al consumo los servicios e intangibles deben ser gravados de acuerdo a las reglas de la jurisdicción de consumo”. Estos casos son más complicados pues no requieren pasar por aduanas.

Los servicios e intangibles generan varios problemas pues no hay una frontera física que permita llevar control.⁸ Uno de ellos, por ejemplo, es la importación en paquete (*bulk*) y subvaluada.⁹

Los temas relativos a IVA por la economía digital son incluidos en la Acción 1 de BEPS.¹⁰

V. Estados Unidos de América¹¹

Es el único miembro de la OCDE que no ha implementado el IVA. El Fondo Monetario Internacional en su reporte por país (2011) le recomendó a EUA que lo adoptara.

Una de las principales preocupaciones es cambiar el gravamen al consumo de impuestos locales a uno federal.

La administración de Trump ha mostrado un entendimiento bajo del IVA. Sobre todo, de lo que se conoce como los ajustes en la frontera (*border adjustment taxes*).

⁷ *The Modern VAT, International Monetary Fund, Liam Ebrill et al., 2001, p. 49.*

⁸ *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, OECD.*

⁹ *Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, National Audit Office, HC 119, Session 2016-17, Abril 2017-*

¹⁰ *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, Where the supplier is not Located in the Jurisdiction of Taxation, OECD, 2017.*

¹¹ Sección realizada con base en *The Rise of the Value-Added Tax, Kathryn James, Cambridge Tax Law Series, Capítulo 7, 2015* ; *The Role of Border Adjustments in International Taxation, Alan J Auerbach et. al, Diciembre 2016* así como en *Trump & VAT: NAFTA, Trade Barriers & Retaliatory Tariffs, Boston University School of Law, Working Paper No. 17-06, 2016.*