

REVISTA DE REVISTAS

Derecho fiscal 289

sis que son sumamente interesantes. En principio, propone el establecimiento en un tratado de los derechos y obligaciones de los Estados desarrollados y subdesarrollados a fin de darle substancia al derecho al desarrollo. En ese tratado también se dará una responsabilidad conjunta a los Estados e individuos. Habrá un reensamble del individuo con los Estados y del Estado con la comunidad internacional, lo cual es un elemento innovador del derecho al desarrollo.

La obligación o coobligación no se debe restringir al desarrollo de la cooperación en estricto sentido, sino también la búsqueda de estructuras económicas internacionales más equitativas que no sean un obstáculo para el desarrollo.

El jurista holandés está en contra de la definición que las Naciones Unidas dan sobre el derecho al desarrollo como un derecho humano, y opina que debe ser abandonada, ya que el derecho al desarrollo que poseen los Estados no puede ser definido como un derecho humano. El hecho de que haya violación de los derechos humanos si no se realiza el derecho al desarrollo es una cosa diferente. En una definición más general, sería mejor referirse a derecho de los individuos y Estados al desarrollo, termina diciendo el autor.

Sin duda que este artículo trae nuevos e importantes elementos a discusión alrededor de esta nueva disciplina que cada vez va adquiriendo una más clara y completa configuración. Sin embargo, la discusión se ha quedado a nivel doctrinal, sin que hasta la fecha haya mayores luces en el avance del derecho del desarrollo como derecho objetivo.

Manuel BECERRA RAMÍREZ

DERECHO FISCAL

ATALIBA, Geraldo, "Mejoramiento y simplificación del sistema jurídico tributario", *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Naulcalpan, México, año VIII, núm. 21, mayo-agosto, 1984, pp. 19-32.

Entre los factores externos al ámbito de la administración tributaria, uno de los que mejor puede contribuir a mejorar los sistemas fiscales es la claridad, objetividad y simplicidad de la ley y de las normas que de ella derivan.

La ley tributaria, como toda ley, debe ser general, abstracta y objetiva. Estos requisitos son exigencias constitucionales cristalizadas en el principio de la legalidad.

Los preceptos fijados por la constitución consagran directrices y fijan reglas que engendran para el legislador común un estatuto que obliga a que los fines constitucionalmente consagrados —y no la libre voluntad del legislador— dominen las formas de legislación.

A juicio del autor, es importante que el Estado se comporte estrictamente según las pautas constitucionales que consagran el principio de legalidad, a fin de fortalecer la conciencia tributaria de los ciudadanos.

Las leyes deben ser tan precisamente determinadas, que el contribuyente pueda calcular con anticipación la carga tributaria que va a recaer sobre él. La previsibilidad de la acción estatal es magno designio que resulta de todo el contexto de los preceptos orgánicos y funcionales puestos en la esencia del sistema constitucional.

Asevera el autor, que teniendo en mente facilitar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, se impone que el legislador adopte fórmulas simples, claras y objetivas en la elaboración de las leyes. Así estructuradas y redactadas las normas tributarias, serán más didácticas, asumiendo también en cuanto a la forma un carácter pedagógico, para que al ser fácilmente comprensibles, beneficien tanto a todos los niveles de la organización administrativa fiscal como a los contribuyentes, mejorando la relación que se establece entre ambos al reducir las fricciones, promoviendo así la comprensión mutua.

La ley debe ser sencilla y directa al establecer la base gravable y los procesos de su determinación. En esta materia nada debe ser referido a preceptos reglamentarios. Es imperioso que de la simple lectura del texto legal, el contribuyente pueda saber con certeza cuál es la base que debe considerar en la determinación de su carga tributaria, y que la aplicación de la tarifa resulte casi automática.

Opina el autor que cualquier falta de claridad respecto al *hecho que si ocurre, y cuando ocurre* da origen a la obligación tributaria, es fuente de inseguridad, mala voluntad, conflictos e interminables discusiones, porque si en las dudas sobre la interpretación el contribuyente ve actos de agresión y amenazas a sus derechos, si encuentra en la legislación misterios insondables, se siente inseguro e inconscientemente adopta actitudes de rebeldía.

Concluye el autor que es incompatible con la economía de mercado la interpretación traducida en absurda pretensión de hacer que la ley innovadora, cuando es onerosa, sea aplicada inmediatamente. Sólo la

legalidad generalizada y la irretroactividad de la ley, pueden producir un clima de igualdad, previsibilidad y certeza.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Clasificación de las contribuciones en los ordenamientos jurídicos vigentes", *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Naucalpan, México, año VIII, núm. 21, mayo-agosto, 1984, pp. 35-59.

El autor se ocupa en primer término de lo que debe entenderse por contribución, y de la clasificación de las contribuciones sostenida por tratadistas de la materia y a la consignada en el proyecto de modelo de código tributario para América Latina.

En su opinión la contribución alude al género tributo y éste comprende las fuentes impositivas, como son los impuestos, derechos o tasas y las contribuciones especiales. En consecuencia, por contribución debe de entenderse la prestación obligatoria —generalmente pecuniaria— establecida por la ley, y que debe entregarse al Estado.

Analiza a continuación la clasificación doctrinaria de las contribuciones, y la que establece la Constitución, así como las consignadas en el Código Fiscal de la Federación, en la Ley de Derechos, en la Ley de Ingresos para 1984 y en la Ley de Hacienda del Distrito Federal, haciendo notar que en las legislaciones estatales y locales existen otras clasificaciones de los tributos.

A juicio del autor, es necesario que salvo en la Constitución, en las nuevas disposiciones que se dicten en todos los ordenamientos jurídicos mencionados, se tomen en consideración los estudios y opiniones formulados sobre esta materia por especialistas e investigadores, con el objeto de que se precisen los conceptos de dichas clasificaciones, y de acuerdo con la actividad que se quiera gravar y de lo que sea apropiado para la economía del país, del estado o región en que se pretenda establecer la modificación, se dé mayor claridad a los ordenamientos. en beneficio tanto de los contribuyentes como de las autoridades.

Asimismo aconseja que se determine con precisión la figura de la contribución especial, para saber con exactitud las actividades sujetas a ella y sus posibles efectos; que se cambie la denominación de derechos —que alude a toda una disciplina del conocimiento— por el de tasas; y sugiere que se precise en el Código Fiscal esta figura que es

difícil de caracterizar, para separar de ella los ingresos provenientes de la explotación de los bienes patrimoniales de dominio público, que deben incluirse, como sucedía en el código de 1967, en el renglón de productos.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

DOUGLAS, R. O., "Options for Tax Reform", *Victoria University of Wellington Law Review*, Wellington, vol. 15, núm. 3, may 1985, pp. 191-197.

En 1985 los neozelandeses estaban ocupados en una revisión del sistema impositivo directo e indirecto, estudiando opciones de reforma al impuesto personal sobre la renta, al sistema de seguridad social y sobre la tributación sobre bienes y servicios. Quedaban por determinar los principios que modificarían el impuesto a las sociedades.

El autor expone los amplios objetivos de la reforma fiscal, comparándolos con el lamentable estado del sistema vigente de imposición, analiza las medidas que ya han sido tomadas y sitúa el programa de reforma fiscal del Instituto de Estudios Políticos de la Universidad Victoria de Wellington dentro del esquema de las reformas.

Un sistema fiscal, dice el autor, debe producir suficientes rendimientos para cubrir los gastos del gobierno. No haberlo logrado en Nueva Zelanda ha obligado a la elevación de las tasas de interés, lo que aceleró la inflación, y ha llevado a la fijación de controles a los precios, salarios e intereses. Las medidas tomadas antes de las reformas redujeron el déficit fiscal; pero principalmente debido a decrementos en el sector gastos, especialmente en subsidios a la industria y a la agricultura.

La reforma implica el examen, no sólo del monto requerido de recaudación, sino de la mejor forma de obtenerla. Un buen sistema fiscal debe lograr la justicia horizontal y vertical, ser eficiente, simple y seguro. La complejidad y la incertidumbre fruto de aquélla, minan la eficiencia y equidad del sistema tributario, y por tanto su aceptabilidad. Por otra parte, el sistema en vigor también tiene distorsiones respecto a la justicia: actividades que contribuyen poco a la producción total son poco gravadas, y lo son mucho actividades productivas que coadyuvan al desarrollo económico; las personas que tienen éxito pagan altos impuestos, y a los fracasados se les libera de cargas.

Está en proceso la reforma del impuesto personal y de la base de la imposición indirecta; pero no se ha establecido la dirección de la reforma al impuesto a las sociedades, uno de cuyos serios problemas es la doble imposición de los dividendos.

El Instituto de Estudios Políticos ha bosquejado varias opciones para reformar la base fiscal de las sociedades, modificaciones que necesitarían completarse con un impuesto a las ganancias de capital, que presenta varias desventajas. También está examinando la incidencia del impuesto sobre bienes y servicios para preparar un estudio de los costos administrativos y de cumplimiento voluntario. Un programa intensivo de educación y discusión pública es esencial para su aplicación exitosa. Las actividades del instituto en opinión del autor son invaluable para estimular una discusión razonada de este impuesto.

Al considerar las opciones de reforma concluye el autor, debe tomarse en cuenta el viejo adagio:

Quien espera el impuesto perfecto ver,
sueña lo que no fue, ni es, ni podrá ser.

Si el sistema fiscal ideal no es alcanzable, debe buscarse el mejor sistema imperfecto, o la mejor combinación posible de sistemas, reconociendo la necesidad de hacer ajustes entre los diferentes objetivos y dar el peso debido a facilitar la transición de lo viejo a lo nuevo.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

GUARDIA QUIROZ, Jorge y FRANCISCO RAMÍREZ, "El impuesto a las ganancias de capital en Costa Rica", *Revista Judicial*, San José, Costa Rica, año IX, núm. 32, marzo, 1985, pp. 125-137.

Este ensayo tiene el propósito de analizar la legislación recientemente aprobada respecto a la aplicación de un impuesto a las ganancias de capital, aportando las correspondientes explicaciones y algunas ilustraciones.

El hecho generador del gravámen es el traspaso de bienes muebles o inmuebles que constituyan bienes de capital. La ganancia —una vez compensadas las pérdidas durante el mismo período gravable— se sujeta a un impuesto uniforme, calculando la base de imposición en forma diferente para muebles e inmuebles. La venta de casas habitación hasta

un cierto monto no está sujeta a gravamen. También se eximen las ventas de activos depreciables —incluyendo la casa habitación con todo y terreno— cuando dentro de los seis meses subsiguientes se invierta el producto de la venta en otro activo similar.

Aplicar este gravamen significa equilibrar cuatro criterios excluyentes: equidad, recaudación fiscal, incentivos a la inversión y obstáculos a la comercialización de activos de capital.

Hacen notar los autores las vivas controversias que en el Foro Nacional suscitó este tributo. La polémica abarcó desde las concepciones filosóficas en torno a la equidad y justicia tributaria, hasta la complejidad administrativa que implica su recaudación, pasando por la ineficacia económica que produce por los obstáculos que representa para la movilidad de los recursos productivos y para la transferencia de bienes; pues si bien el principio de la capacidad de pago exige que las ganancias de capital realizadas por un individuo en un periodo fiscal se incluyan en sus ingresos y se sometan a la tarifa ordinaria, no puede desestimarse el desincentivo que representa para la inversión —en especial sobre títulos valor— y la inmovilización al traspaso de activos, por lo que influye negativamente en la asignación de los recursos productivos.

Los autores siguen la definición de Seltzer respecto a lo que son las ganancias de capital, o sea “las realizadas por el incremento en el valor de mercado de activos que no son parte del negocio usual del dueño y que él normalmente no ofrece a la venta. Las pérdidas de capital, por el contrario, provienen de la declinación en el valor de los bienes”.

De esta definición destacan los autores tres elementos importantes: el impuesto considera el incremento o disminución del valor de mercado de los bienes entre la fecha de adquisición y la de venta; los activos comprendidos son los bienes de capital, es decir, artículos que no estén disponibles para la venta como parte del negocio usual del propietario; y las pérdidas o las ganancias deben ser realizadas, es decir, no meras modificaciones en el valor de mercado de un activo, aunque se reflejen en la contabilidad, sino que debe mediar una traslación del bien de capital por cualquier título.

Los autores enumeran un buen número de casos especiales no previstos por la ley, y que tendrán que ser resueltos por adiciones al reglamento o por la jurisprudencia.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

HALE, Dennis, "The Evolution of the Property Tax: a Study of the Relation Between Public Finance and Political Theory", *The Journal of Politics*, vol. 47, núm. 2, mayo, 1985, pp. 382-404.

El impuesto a la propiedad ha frustrado a los economistas por décadas, y por la mayor parte de este siglo ha sido denunciado como una reliquia injustificable de la Edad Media. De hecho es el impuesto más antiguo de cualquier sistema moderno de finanzas públicas, y por su larga existencia ha sido asociado tanto con filosofías fiscales modernas como premodernas. El autor explora el contexto político de este gravamen en el ámbito medieval y en el moderno —antes y después de la revolución del siglo XVI—. Y en la filosofía política que dio nacimiento al liberalismo. La mencionada revolución alteró la comprensión del propósito del Estado, originando cambios concomitantes en la comprensión de las finanzas públicas. El impuesto a la propiedad moderno, en opinión del autor, es un legado de esa revolución.

Toda comunidad civilizada acepta que el individuo debe ser gravado de acuerdo con su habilidad para pagar; pero es el ingreso lo que determina esa habilidad, y a juicio de los economistas que se oponen a este impuesto, desde el momento en el que la propiedad raíz dejó de ser la principal fuente de riqueza, no hay una justificación teóricamente sana para considerar la propiedad como manifestación de esa habilidad.

Pero el impuesto a la propiedad moderno —dice el autor— es en su mayor parte una fachada legal que encubre un tributo diferente. El gravamen *de facto*, aplicado por la administración descentralizada con procedimientos de valuación informales y aun ilegales, traslada al tiempo moderno mucho de sus formas premodernas. Asevera el autor que muchos de los problemas asociados con la imposición contemporánea, son debidos a la confusión entre el impuesto "legal" y el "real", y que el público podría ser mejor servido por un impuesto basado abiertamente en principios premodernos.

La ley estatal da una imagen errónea del impuesto estadounidense a la propiedad. Realmente hay dos sistemas de impuesto: el "legal" y el "real". El primero aún traiciona su origen en la ideología democrática del siglo XIX, con declaraciones de gravar toda la propiedad —bienes raíces, mobiliario y valores— en la misma forma. Pero realmente no es un impuesto estatal, pues fue abandonado por estas circunscripciones durante la depresión, y fue municipalizado. El impuesto real es local, recaudado por cerca de ochenta y dos mil jurisdicciones, con las siguientes características:

— el impuesto no es universal, aproximadamente dos quintas partes de la propiedad raíz están exentas de él;

— la clasificación de la propiedad está prohibida y sólo es legal en algunos estados; pero en todos se practica, y las casas habitación se valúan más bajo que otros tipos de propiedad; además no hay relación entre el valor de mercado y el catastral, y esto es deliberado para moderar su impacto;

— el impuesto se basa en la teoría del beneficio, aunque en realidad tiene poca relación con los servicios recibidos por la propiedad. Por décadas fue juzgado como un impuesto regresivo; pero últimamente una buena parte de los economistas sostienen que o no es tan regresivo, o hasta que de hecho es progresivo.

En otras palabras, el impuesto ha evolucionado retornando a su antigua forma de un impuesto a usuarios de la propiedad raíz, como fue en el siglo XVI, y como entonces, tiende a captar la habilidad para pagar, y aparentemente lo hace con cierto éxito.

Las conclusiones son diferentes si se aplican estándares económicos o políticos para juzgarlo. Desde el punto de vista político es paradójico. El impuesto formal, basado en el principio de beneficio, con base en el valor catastral es injustificable; pero también letra muerta. El impuesto real está basado en una doctrina política que es premoderna; pero que sólo puede ser aplicada con métodos informales, establecidos por la costumbre, y hasta ilegales.

La proposición final del autor es que habiendo rechazado la práctica liberal, debe rechazarse también la doctrina liberal, y conducir el sistema de finanzas locales sin tener que enfrentar el conflicto entre lo que se hace, y lo que se dice que se hace.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

INDETEC, "Criterios de distribución por entidad federativa de las participaciones federales a los municipios (vigentes durante 1985)", *Revista Hacienda Municipal*, México, núm. 16, abril-junio, 1985, pp. 12 a 32.

Dadas las relaciones fiscales intergubernamentales normadas y reguladas por la Ley de Coordinación Fiscal, para dar congruencia a las atribuciones que la Constitución señala en materia de distribución de participaciones, con los lineamientos económicos y políticos del país,

en los últimos años ha venido dándose un proceso de perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en el desarrollo del cual, las entidades federativas han estado estableciendo mecanismos y sistemas de distribución de recursos a sus municipios para fortalecerlos económicamente e incrementar el desarrollo de su capacidad administrativa.

Para coadyuvar al desarrollo financiero de los ayuntamientos, la mayoría de las entidades federativas ha establecido sistemas para dotarlos de medios económicos. Los criterios para hacerlo varían de entidad a entidad, y en cada una se establecen formas muy específicas de distribución, atendiendo principalmente a criterios de política económica, social y administrativa, para conciliar el objetivo de asegurar el mantenimiento de un desarrollo equilibrado entre las diversas entidades federadas que conforman el país, con el fin de atenuar las desigualdades que dicho desarrollo produce. Las variables que más comúnmente se utilizan para calcular el monto de lo que a cada municipio corresponde en lo percibido por su estado del Fondo General de Participaciones, del Fondo Financiero Complementario de Participaciones, así como del Fondo de Fomento Municipal, son: población, recaudación, egresos y fondos específicos recibidos de otros niveles de gobierno.

En el Seminario Nacional sobre Criterios y Porcentajes para la Distribución de Participaciones de los Estados a los Municipios, celebrado en noviembre de 1982, se acordó que para efectos de elaborar un proyecto de ley tipo, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas recopilara las disposiciones jurídicas establecidas por todos y cada uno de los estados para la distribución de las participaciones federales a sus municipios.

El artículo que se comenta contiene los frutos de ese estudio. Con base en los distintos ordenamientos —leyes, reglamentos, manuales de aplicación— en donde se establecen los montos, bases y plazos para la distribución de las participaciones federales a los municipios, dicho instituto preparó un cuadro muy detallado, en el que estado por estado se muestran los criterios de distribución, el fundamento legal para proceder a ella, el porcentaje que de cada fondo corresponde a los municipios, así como la forma de pago.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

McDANIEL, Paul R., "Identification of the 'Tax' in 'Effective Tax Rates', 'Tax Reform' and 'Tax Equity'", *National Tax Journal*, Columbus, vol. XXXVIII, núm. 3, septiembre, 1985, pp. 273-279.

Desde su introducción en 1969, el concepto de gasto impositivo ha llevado a una coexistencia cada vez más incómoda con los instrumentos analíticos tradicionales de la política impositiva, porque la base conceptual de gasto impositivo es fundamentalmente inconsistente con los conceptos de tasas fiscales efectivas, reforma fiscal y equidad fiscal. Este artículo tiene por objeto explorar las limitaciones que el análisis del gasto impositivo ha producido en los instrumentos tradicionales del análisis de la política fiscal y en la retórica sobre ésta; y empezar a identificar los cambios que deberían hacerse en ellos si han de proporcionar guías útiles a los responsables de la política y al público.

El gasto impositivo es la razón principal de que haya tasas fiscales efectivas distintas entre contribuyentes con el mismo ingreso económico. Depende de lo que se entienda por el "impuesto" que un contribuyente paga.

El gasto impositivo es un mecanismo para otorgar subsidios a los contribuyentes a través de la operación del sistema fiscal, que consiste en sustraer del impuesto correspondiente al ingreso económico del contribuyente, el monto del subsidio fiscal para el que califica, y remitir al gobierno el saldo positivo si lo hubiere. Se supone que esta cantidad es el adeudo fiscal; pero analizando el gasto impositivo, esa cantidad no es el "impuesto", sino el monto que resulta del proceso requerido por el mecanismo del gasto impositivo.

Para efectos del análisis del impuesto efectivo, la cifra enviada por el contribuyente se considera como el adeudo fiscal, y se divide entre el ingreso económico para calcular la tasa fiscal efectiva promedio; pero para efectos del análisis del gasto impositivo esa cifra no es una tasa de "impuesto" efectiva, sino la cantidad que muestra el ratio del adeudo fiscal económico del contribuyente menos los subsidios fiscales, en relación con el ingreso económico del contribuyente.

En esta operación los subsidios impositivos se han sumado al ingreso gravable en el denominador para llegar al ingreso económico; pero no se han añadido al numerador para llegar a un adeudo fiscal económico, única comparación que resultaría útil.

Concluye el autor que haber omitido reconocer que el concepto de gasto impositivo había cambiado fundamentalmente la manera en la que debía pensarse acerca de los conceptos de la política fiscal y del uso de las técnicas analíticas ha contribuido a la confusión en los debates de

política impositiva en tanto las discusiones se desplazan entre los gastos impositivos y los preceptos estructurales del Código de rentas internas.

Se requiere, dice el autor, aceptar que los conceptos tradicionales fiscales carecen de importancia al evaluar las normas referentes a gastos impositivos, y que el concepto de éstos no ofrece una técnica para evaluar las normas estructurales del código.

Una clara comprensión del papel apropiado y de los límites de cada uno de los métodos analíticos ayudaría, afirma el autor, a esclarecer temas dispares que actualmente originan confusión. Su argumento es simple: el análisis de los gastos impositivos ofrece un instrumento útil para examinar los programas de gasto desarrollados a través del sistema fiscal. El análisis de las tasas vigentes y los conceptos de equidad horizontal pueden usarse para analizar los componentes estructurales del sistema impositivo; pero para los fines de cumplir con esta función, las metodologías actuales deben ser revisadas para asegurar que el "impuesto" al que esas técnicas analíticas está dirigido, sea el adeudo impositivo económico del contribuyente y no simplemente el resultado numérico de un proceso de sustracción.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

REYES VERA, Ramón, "Introducción al derecho del presupuesto", *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Naucalpan, México, mayo-agosto, 1984, año VIII, núm. 21, pp. 63-135.

Haciendo notar que en nuestro país el derecho presupuestario ha sido estudiado como un apéndice incómodo del derecho administrativo en algunos casos, y en otros formando parte del derecho financiero, resalta el autor el carácter capital que esta rama del derecho como parte del derecho público y del derecho constitucional, y la relación que existe entre el derecho presupuestario y el financiero y el fiscal, del que considera que estos dos forman parte.

A su juicio, el acto presupuestario contiene no solamente la expresión de los requerimientos económicos del país, su satisfacción y las medidas destinadas a ello, sino la respuesta a las preocupaciones políticas, sociales, económicas e históricas del mismo. Este carácter impuro con el que se presenta, origina problemas metodológicos para su análisis y comprensión, ya que tiene indudables relaciones con la política, la econo-

mía, la sociología y otras disciplinas, de las que toma instituciones importantes o por las cuales es influido.

La definición del presupuesto ha oscilado entre los extremos de considerar su emisión por el poder legislativo como un acto formal y materialmente legislativo, o como un acto formalmente legislativo y materialmente administrativo.

La concepción del presupuesto como un acto materialmente administrativo, opina el autor, se desprende de las ideas surgidas en donde la constitución propicia un poder ejecutivo fuerte —resabio de las constituciones otorgadas por los monarcas— el cual nulifica al poder legislativo y al poder judicial.

La Constitución mexicana, asevera el autor, no considera el presupuesto como una ley, sino como un documento de carácter administrativo enviado a la Cámara de Diputados con carácter de anteproyecto por el presidente de la República. Previamente ha analizado la base histórica de esta afirmación, que es congruente con la naturaleza jurídica del mencionado acto estatal, en cuanto que no produce efectos de carácter general, esto es, que carece de uno de los atributos fundamentales de la norma jurídica, o sea, su abstracción o generalidad, pues por el contrario, se trata de un acto que se emite por el poder ejecutivo en cumplimiento de una ley expedida por el Congreso de la Unión —la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación— que señala la competencia y atribuciones de la Secretaría de Hacienda en materia de presupuesto, regula las relaciones de esta dependencia con los poderes legislativo y judicial en la misma materia, da las normas para la preparación del presupuesto, fija su estructura y establece las bases para su ejecución.

La circunstancia de que el presupuesto de egresos sea aprobado por la Cámara de Diputados mediante un decreto que expide cada año, y que incluye disposiciones adicionales que constituyen verdaderas normas jurídicas, no se opone a la conclusión apuntada, porque lo que acontece dice el autor, es que dicho decreto contiene al presupuesto, que es un acto administrativo.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

SANDFORD, Cedric, "The Administrative and Compliance Costs of Taxation: Lessons from the United Kingdom", *Victoria University of Wellington Law Review*, Wellington, vol. 15, núm. 3, mayo, 1985, pp. 199-205.

Los costos administrativos y de cumplimiento de los impuestos han sido descuidados por los economistas, administradores y políticos —Inglaterra es el único país en el que se ha elaborado un estudio comprendiendo ambos—; pero para algunos impuestos son de vital importancia, es el caso del IVA en el Reino Unido y del propuesto impuesto sobre bienes y servicios en Nueva Zelandia. El autor trata principalmente el costo de cumplimiento y en menor extensión el de administración, buscando extraer de la experiencia inglesa, lecciones que puedan ser útiles en Nueva Zelandia.

Empieza el autor por exponer brevemente la estructura del IVA en el Reino Unido, y las modificaciones ocurridas entre su implantación en 1973, hasta 1979.

El costo de administración fue de 2.0% en 1977-1978 y de 1.1% en 1983-1984; el de cumplimiento fue de 7.6% en el primer periodo y de 4.4% en el segundo. Esto se debe a un incremento de las tasas y por tanto de la recaudación. El IVA no es un impuesto que pueda ser operado con tasas muy bajas, a mayores tasas, menor la proporción de costo administrativo y de cumplimiento en relación con la recaudación. La desproporción entre pequeños y grandes causantes continúa, el costo es mayor para aquéllos, y compitiendo en el mismo mercado que éstos están en desventaja. Para ayudarlos puede fijarse una cifra límite alta para quedar sujetos a la ley, pues la escasa recaudación que proporcionan no compensa ninguno de los costos.

El costo de administración es la suma de los gastos en que incurren las autoridades para administrar un impuesto. El costo de cumplimiento es la suma de los gastos erogados por los contribuyentes y retenedores para cumplir lo establecido en la ley fiscal, estos desembolsos son adicionales al impuesto pagado y a cualquier distorsión en los costos de operación que éste cause.

Debe tomarse en cuenta, recalca el autor, que un contribuyente sujeto a la tasa cero es parte del sistema del IVA, uno exento no lo es. Aquél puede recuperar el impuesto sobre sus insumos y éste no; éste puede trasladar su impuesto en el precio, pero no puede separarlo del precio y mostrarlo como un impuesto en la factura. Si se vende a comerciantes registrados, que tratan de comprar de otros comerciantes registrados para poder recobrar el impuesto a sus insumos, es mejor ser cau-

sante con tasa cero que exento, y aún mejor ser gravado con la tasa estándar.

Las lecciones extraídas por el autor de la experiencia del Reino Unido, son que los costos administrativos y de cumplimiento deben tomarse en cuenta, y que es importante que el impuesto establezca una estructura de tasas simple y tenga una amplia cobertura. Al sujetar los artículos con tasa cero a la tasa común descienden los costos de administración y cumplimiento y se reducen las distorsiones producidas por el impuesto en la producción y el consumo. A través del gasto público encauzado a la protección de los pobres, puede compensárseles más eficientemente.

Concluye el autor que en Nueva Zelanda, con tasas menores de IVA y amplia cobertura, sería muy conveniente tener un alto límite de exención —la escasa recaudación que proporcionan los comerciantes en pequeño no compensa los gastos de administración y cumplimiento—. En vez de aplicar esquemas especiales más simples a los comerciantes al menudeo, sería más razonable que los comerciantes por debajo de una cifra límite alta, pagaran una cuota fija. Para reducir los costos de los pequeños contribuyentes, aconseja que no se les obligue a presentar declaración mensual, como ocurre con los grandes contribuyentes, sino una sola declaración anual, junto con la del impuesto sobre la renta, y a hacer pagos provisionales trimestrales, equivalentes a la cuarta parte del impuesto del año anterior.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

SKINNER, Jonathan y Joel SLEMRON, "An Economic Perspective on Tax Evasion", *National Tax Journal*, Columbus, vol. XXXVIII, núm. 3, septiembre, 1985, pp. 345-353.

La política pública hacia la evasión fiscal refleja fines complejos y a menudo contradictorios: recaudar impuestos eficientemente y tratar a los contribuyentes equitativamente. El artículo proporciona una visión selectiva de la literatura económica sobre evasión fiscal, y examina el papel de la economía para establecer estrategias destinadas a incrementar el cumplimiento voluntario.

El autor enfoca su atención a los aspectos de eficiencia de la evasión fiscal —componendas entre esfuerzos de ejecución y penalidades estrictas—; examina los problemas de equidad horizontal y vertical en la

práctica de la evasión fiscal y en la aplicación coactiva de la ley; trata los aspectos de política tributaria que conciernen a la evasión fiscal, y establece la diferencia entre el lado de la demanda de la evasión fiscal, en el que los ciudadanos responden a incentivos a esquivar el cumplimiento del código —o se abstienen de hacerlo— y el lado de la oferta de la evasión fiscal, en el que el gobierno pondera fines contrarios de equidad y eficiencia al diseñar el código fiscal y la estructura coactiva.

El autor examina varios aspectos de la evasión fiscal y de las medidas para mejorar el cumplimiento voluntario. Los costos de la evasión fiscal incluyen violaciones a la equidad horizontal, a la equidad vertical y a la eficiencia. Las opciones abiertas a las autoridades fiscales van de cambios en la facultad coactiva y en las sanciones, a la simplificación de los impuestos y reducción de las tasas marginales.

Perfeccionar el método coactivo genera más impuestos; pero a menudo con un importante costo en recursos. Aumentar las sanciones, aunque entraña poco costo al gobierno, produce inequidad entre los pocos que son sorprendidos y la mayoría que escapa a la detección. La ventaja de la simplificación fiscal es que reduce las lagunas en la ley o la ambigüedad de ésta, terrenos en los que se incuban los esquemas de evasión.

El autor recalca la distinción entre la oferta de evasión fiscal fijada por la política gubernamental y la demanda de evasión de los contribuyentes. Numerosa literatura ha investigado los modelos teóricos de cómo los individuos responden a las sanciones, tasas marginales y auditorías a la aventura; mucha menos atención se ha concedido a la naturaleza de los tratos implicados en el informe más cuidadoso del ingreso, o en hacer cambios en la estructura del impuesto para mejorar los incentivos de reportar aquél. Concluye el autor que enfocar la atención a estos últimos temas puede ayudar a comprender la dirección adecuada de las medidas encaminadas a disminuir la evasión fiscal.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

DERECHO INTERNACIONAL

BRAURE, Ed., "Assistance et responsabilité du médecin-passager d'un avion", *Revue Française de Droit Aérien*, París, núm. 2, abril-junio, 1985, pp. 147-158.

Pocas profesiones, como la de médico, son tan expuestas a ser objeto