

REVISTA DE REVISTAS

Derecho fiscal 278

para diseñar y aplicar determinadas políticas, y para armonizar diferentes políticas económicas.

Para las relaciones internacionales, la nueva tecnología está reescribiendo los viejos conceptos de soberanía, cambiando los objetivos nacionales, alterando los equilibrios de poder entre los sectores de las sociedades nacionales y sus Estados, y entre unas y otras, y con ello las prioridades diplomáticas y estratégicas.

Hoy la velocidad del cambio es tan grande en todos los aspectos de la ciencia, la tecnología, la economía y la política, que las placas tectónicas de la soberanía y del poder nacionales han comenzado a desplazarse... Si los actuales dirigentes en el gobierno y en la empresa no logran reconocer que el mundo ha cambiado porque lo que ven... "no se ajusta a sus planes ni conviene a sus arreglos previos", seguirán en el olvido a una larga lista de dirigentes que cometieron similares errores. Los que pueden comprender y dominar el cambio serán los triunfadores de mañana.

MARCOS KAPLAN

DERECHO FISCAL

BUCETA, Marcela Silvia, "Optimización de la estructura legal del impuesto al valor agregado", *Revista de Administración Tributaria*, Panamá, núm. 4, enero de 1988, pp. 35-48.

El presente ensayo implícitamente patentiza las ventajas que posee un impuesto al valor agregado desde su punto de vista estrictamente técnico, al evitar los efectos en cascada y piramidal que la composición estructural de otros gravámenes tienen dentro del sector de la imposición al comercio interior. Igualmente, y en el mismo sentido, destaca sus bondades como herramienta de control de los contribuyentes afectos a este impuesto (pp. 38 y 42).

El estudio que nos ocupa describe de una manera práctica y objetiva la forma en que opera el impuesto al valor agregado, coadyuvando así a la comprensión y entendimiento de su funcionamiento estructural.

Los temas básicos que aborda (sujeto, objeto y tasas —pp. 44 y siguientes—), permiten desprender las características básicas del gravamen en estudio, en los siguientes términos:

- a) Los causantes lo recuperan de terceros al absorberlo el consumidor fiscal.
- b) Grava el consumo de bienes y servicios.
- c) Elimina los efectos en cascada que tienen otras formas de imposición al comercio interior, y
- d) Favorece la exportación de bienes o servicios al no gravar estas actividades.

Por otro lado, de la exposición que hace el autor de la mecánica operativa del gravamen, despréndese otra virtud fundamental de este impuesto: el del financiamiento que logra el gobierno en cada una de las etapas del proceso económico. En efecto, aun cuando el monto total del impuesto lo paga el consumidor final, la hacienda pública recauda parte de dicho impuesto en cada una de las etapas del proceso económico, partiendo desde la importación, hasta la enajenación al consumidor final, lo que permite al gobierno ir percibiendo recursos en cada una de dichas etapas, obteniendo así en cada escalón en que se divida el proceso, ingresos para financiar sus gastos (p. 38).

Base gravable (p. 46); tasas, sujetos y objeto (p. 45); cálculo del impuesto (p. 46); son descritos así, con singular claridad y objetividad.

La exposición sistemática que hace el autor de la legislación vigente en materia del impuesto al valor agregado, revela que para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las rentas, y en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado, que elimina el efecto acumulativo del gravamen en cascada y el impacto que el mismo ejerce en los niveles generales de precios, que proscribía la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, que hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y que, finalmente, favorece y estimula la exportación.

Los sujetos (p. 44), el objeto y la tasa (p. 45), la obligación de trasladar el impuesto (p. 38), la forma de determinar la cantidad a enterar (p. 46), son descritos así con singular esmero y escrupulosidad.

En resumen, trátase de un estudio con evidentes propósitos didácticos que permite orientar a los estudiosos interesados sobre la mecánica y efectos que produce y ha producido la instauración y aplicación del impuesto al valor agregado en los diversos países que lo han adoptado.

MARMOLEJO OÑA, Cristóbal, "El impuesto al valor añadido en España", *Revista de Administración Tributaria*, Panamá, núm. 4, enero de 1988, pp. 1-31.

El establecimiento del impuesto al valor agregado en España a partir de 1986, llevó a don Cristóbal Marmolejo Oña, jefe de la Misión Española en el Centro Interamericano de Administradores Tributarios, a formular el estudio que nos ocupa. El motivo de tal quehacer, él mismo lo explicita en los siguientes términos: "... resulta oportuno hacer una descripción general de los aspectos más relevantes del impuesto al valor agregado en España para conocimiento de nuestros amigos americanos..." (p. 2).

Congruente con ese postulado metodológico inicial, el citado autor se ocupa en primer lugar de describir los elementos esenciales, básicos y definitorios del gravamen: hecho y base imponible, exenciones, sujeto pasivo, tipos de gravámenes, deducciones, etcétera. En segundo lugar, lleva a cabo una exposición selectiva de los aspectos estructurales más relevantes de esta figura impositiva, profundizando en aspectos que, por su originalidad y valor práctico, se considera que son más interesantes para los lectores americanos. En tercer y último lugar, el autor estimó conveniente hacer una breve descripción del proceso histórico de conformación de la actual imposición indirecta española y europea, pues el impuesto al valor agregado español es resultado de ese proceso.

Consecuente con el planteamiento de trabajo antes mencionado, el autor se ocupa, en primer término, del *hecho imponible* del gravamen hoy vigente en la Península Ibérica; distingue tres tipos de operaciones afectas al impuesto: *a)* las entregas de bienes; *b)* las prestaciones de servicios, y *c)* las importaciones (p. 14). Enseguida se ocupa de exponer las notas distintivas del *sujeto pasivo* que, en el caso, lo son los empresarios o los profesionales que realizan las operaciones gravadas. El ámbito de validez personal del gravamen es caracterizado por el autor con base en la legislación española vigente, en los siguientes términos textuales: "Son empresarios y profesionales quienes desarrollen unas actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores materiales o humanos o uno solo de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios" (p. 15).

En cuanto a las reglas de valoración de la *base imponible*, el principio general que en esta materia describe y explicita el autor, es el de que la cuantía de la citada base imponible está constituida por el importe total de las operaciones sujetas (pp. 16 y siguientes).

En materia de *valoración*, el autor destaca que en las importaciones, la base imponible viene a ser la misma que se utiliza para liquidar los tributos aduaneros, añadiéndole estos mismos. Específicamente, la *base imponible* en este rubro está integrada por: 1) el "valor en aduanas"; 2) los derechos arancelarios devengados (sin incluir el propio IVA), y 3) los gastos accesorios y complementarios (comisiones, transportes, seguros, etcétera) (pp. 17 y siguientes).

Por lo que se refiere a la determinación del *quantum* del impuesto, se observa que España optó por el método de sustracción cuota menos cuota. A este respecto, el autor del trabajo que nos ocupa expone:

Los sujetos pasivos españoles no calculan su valor añadido en cada operación para girar el impuesto, sino que repercute a sus clientes sobre el total de la operación y al efectuar su declaración deduce del importe total que ha repercutido a sus clientes todas las cuotas que le han cargado sus proveedores en las adjudicaciones de bienes y servicios relacionados con la actividad sujeta... (p. 19).

Finalmente, se describen las peculiaridades de los *regímenes especiales* implantados al diseñarse esta figura impositiva hoy vigente en España. La justificación de la medida, la explicita el autor en los siguientes términos: "La uniformidad exige igualdad de trato a todos los agentes económicos y la diversidad supone un esfuerzo de racionalización a la vista de las particularidades que presentan ciertos tipos de contribuyentes o de sectores económicos..." (p. 23).

En esta materia, el autor hace hincapié en que se debe tener presente el carácter voluntario de todos esos regímenes, salvo en los casos de agencias de viajes y en el llamado "recargo de equivalencia" (pp. 24 y siguientes).

Por último, el autor se ocupa de exponer lo que él denomina "obligaciones formales", cuyo criterio rector al ser establecidas se expresa bajo la consideración de conseguir el mayor grado de "simplificación".

El resultado de toda esta nueva y novedosa legislación, lo expresa el autor literalmente de la siguiente forma:

La sociedad española ha aceptado con problemas pero sin traumas el IVA, frente a los malos augurios que hacían los más pesimistas a la vista de la experiencia holandesa, griega e italiana. Como constancia de ello ahí están las significativas cifras de recaudación, por encima de las previsiones presupuestarias, y los estudios científicos de la

escasa incidencia inflacionaria del primer año de implantación... (pp. 33 y 34).

José Mauricio FERNÁNDEZ Y CUEVAS

MARTÍNEZ PÉREZ, Alicia, "Procedimientos simplificados de fiscalización", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, Jalisco, año 9, núms. 29 y 30, marzo de 1988, pp. 77-98.

Afirma la autora que el fin perseguido por la simplificación tributaria es conseguir la correcta aplicación del sistema tributario según el grado de evolución de la economía, para lo cual se requiere dar un tratamiento fiscalizador distinto a cada contribuyente —según su importancia económica y sus características tributarias— que se acomode a los comportamientos sociales del momento histórico.

Para que la tarea de control sea eficiente y logre el cumplimiento de los principios éticos y económicos que informan el sistema tributario, es necesario revisar el mayor número de declaraciones y descubrir los hechos imponible no declarados voluntariamente, atendiendo tanto a los grandes contribuyentes entre los que se dan las elusiones fiscales más importantes, cuyas declaraciones requieren una labor fiscalizadora profunda, detallada y costosa; como a los declarantes de menor importancia económica —pequeños comerciantes e industriales, profesionales, rentistas—, que por su número y por las posibilidades de evasión fiscal, constituyen un núcleo de obligados a tributar dignos de atención fiscalizadora por parte de la administración.

Al efecto, lo primero es tipificar a los contribuyentes, según su personalidad, el sector económico en el que se encuadre el hecho gravable, el tributo que se fiscaliza, y su importancia económico-tributaria. Si en todo proceso de fiscalización la información constituye una pieza fundamental, en la fiscalización simplificada este instrumento de control lo es aún más, porque es el mecanismo que ha de suplir a una labor más detenida y profunda sobre la declaración del contribuyente.

Otro pilar fundamental de la fiscalización es la confección de estudios de contenido económico, técnico, y de comportamiento de cada sector económico y de cada actividad, pues constituyen un conocimiento imprescindible para conseguir una fiscalización rápida y simple que no pierda calidad ni rentabilidad.

La fiscalización simplificada requiere una previa planificación del trabajo que considere el sector económico o la actividad sobre la que se va a actuar, y el tipo de recursos administrativos que conviene aplicar, cuidando siempre del respeto a los derechos e intereses del contribuyente.

Concluye la autora que la implantación de sistemas tributarios que afectan a un grande y creciente número de ciudadanos es la respuesta natural de la evolución y diversificación de la economía moderna, que impone nuevos métodos de trabajo a la administración tributaria. La gestión de los impuestos para poder cumplir con su función indeclinable: la correcta aplicación del sistema, tiene que adaptarse a las nuevas circunstancias.

La función fiscalizadora de las declaraciones voluntarias de los contribuyentes tiene que dar respuesta al incremento en el número de éstos, y hacerlo racionalmente, utilizando eficazmente sus recursos para alcanzar en grado óptimo los resultados que se buscan. En el campo del control tributario, a juicio de la autora uno de los caminos abiertos con posibilidades de éxito es la simplificación tributaria.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

PÉREZ MORALES, Constantino, "Finanzas públicas: perspectivas hacia el futuro", *Problemas del Desarrollo*, México, vol. XX, núm. 77, abril-junio de 1989, pp. 59-76.

El autor va más allá de analizar los resultados hasta ahora obtenidos en los agregados económicos y sociales por la administración de Salinas de Gortari, y conjetura el rumbo por el que a su juicio transitarán la economía y la sociedad mexicanas.

Parte de que si bien los resultados alcanzados en el control de la inflación en el año 1989 permiten esperar que se rompa con los elementos de expectativas —inerciales— sobre futuros incrementos acelerados de los precios, a mediano plazo puede obstaculizarse esta tendencia si no se reactiva la inversión productiva en el país; afirma que en esto el papel esencial lo jugará el gasto público en inversión que, a su juicio, debe basarse en dos aspectos clave: la necesaria reducción del peso del servicio de la deuda y el cambio de las fuentes de financiamiento, en donde deberán tener preponderancia los recursos propios, y dentro de éstos la tributación directa sobre la indirecta.

De su análisis de la situación se desprende que no se han alcanzado las metas deseadas en el crecimiento y en la redistribución del ingreso, elementos necesarios para el desarrollo de cualquier economía. Los beneficios de eliminar los factores de incertidumbre al inversionista, y de quitar a la inflación el elemento inercial —de expectativas—, se anulan al topar con el esquema restriccionista que sigue manteniéndose en cuanto a gasto público —que frena la inversión—, y en cuanto a las políticas monetarias y crediticias —que presionan por medio de los costos financieros a los sectores público y privado en sus niveles de inversión—.

Ninguna estrategia que pretenda eliminar la inflación puede negar que lo que se requiere es incrementar la producción de bienes y servicios, la cual depende del incremento de la inversión, que se relaciona en forma directa con la magnitud del mercado. Si se toma en cuenta que el ingreso al mismo tiempo que ha disminuido se ha concentrado, no pueden extrañar las distorsiones en el consumo.

Para recuperar el crecimiento se requiere, afirma el autor, un cambio de enfoque que permita hacer a un lado la fijación de restricciones a algunas variables económicas y luchar porque la inversión se sustente en fuentes propias, en el ahorro y en el capital nacional. Además, aconseja establecer un mejor manejo de los beneficios del crecimiento, pues actualmente el sistema fiscal se basa en la tributación indirecta, cuyos efectos recaen sobre el grueso de la población, cuando debería apoyarse en la tributación directa.

Como conclusión, sostiene el autor que hoy más que nunca resulta indispensable el cambio de orientación, que debe tender a la elevación real de los niveles de bienestar de las clases sociales más desprotegidas.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO,
"Consulta nacional sobre simplificación fiscal. Acciones y medidas que
inciden en el sistema tributario federal", *Trimestre Fiscal*, Guadala-
jara, Jalisco, año 9, núms. 29 y 30, marzo de 1988, pp. 197-224.

Dentro del marco de los trabajos de simplificación administrativa la Secretaría de Hacienda convocó a un Foro de Consulta Nacional sobre Simplificación Fiscal que se celebró en reuniones nacionales y regionales durante los meses de marzo a abril de 1987. En respuesta a la con-

vocatoria, más de doscientas cincuenta ponencias con planteamientos y propuestas fueron presentadas por organizaciones nacionales —de industriales, comerciantes, trabajadores, contadores, ejecutivos de finanzas y notarios—, organizaciones regionales —de industriales, comerciantes, empresarios, profesionales; pero también de universidades e institutos de investigación—, y ciudadanos particulares. Como la mayoría de las ponencias fue resultado de consultas internas entre los agremiados de las agrupaciones concurrentes, en realidad el número de participantes fue muy superior al número de ponentes.

El mayor número de proposiciones se dio respecto a la simplificación administrativa —doscientos cuarenta y dos—, a la que siguieron la simplificación legislativa —sesenta y ocho—, y a la simplificación en general —sesenta y dos—; pero hubo otras muchas más, relativas a aspectos muy específicos de la administración.

Al analizar las ponencias, la Secretaría identificó sesenta y seis medidas relacionadas con la simplificación de los trámites para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, y otras más —hasta hacer un total de ochenta y cuatro— relativas a diversos aspectos de la legislación y la normatividad, de la gestión tributaria, de la coordinación con los fiscos locales, y de los mecanismos de defensa y apoyo al contribuyente. Sesenta y ocho de estas medidas se pusieron en vigor desde julio de ese mismo año.

La complejidad de la relación tributaria resulta, entre otros factores, del dinamismo de la economía, de la naturaleza misma de la materia, de la magnitud del número de contribuyentes y de la necesidad de adoptar mecanismos de control para contrarrestar prácticas perfeccionadas de evasión o incumplimiento. Agravan dicha complejidad la inflación y el desajuste que ésta provoca en la relación entre los distintos precios de la economía, la existencia de diversos incentivos fiscales para sostener o alentar ramas específicas de la actividad productiva, y una insuficiente educación fiscal en amplios sectores de la población.

Por lo anterior, la simplificación debe tener una característica preventiva más que correctiva, y consecuentemente debe ser una tendencia permanente, para no sólo incrementar la eficacia de la gestión, sino fundamentalmente, retomar la naturaleza de servicio en las funciones recaudatorias, y de responsabilidad social en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ