

REVISTA DE REVISTAS

Derecho fiscal 987

pueden afectar a México, que vía importaciones temporales o PITEX incorpora a sus artículos insumos extranjeros, cuyos orígenes muchas veces son desconocidos.

En materia de propiedad intelectual, la ley reseñada efectúa sendas enmiendas a la sección 337 de la Ley Arancelaria de 1930 destinadas a proteger la propiedad intelectual estadounidense. El Departamento de Estado y el representante comercial negociarán con las instituciones extranjeras mecanismos al respecto. Es más, se abrirán oficinas en aquellos países más proclives a burlar dichos derechos y sus decisiones (lista negra denominada por los periodistas) se publicarán en el *Federal Register* a fin de publicitar dichos comportamientos.

La legislación se completa con otros tópicos como asuntos financieros internacionales, comercio de telecomunicaciones, petróleo, transportes, aceros y agropecuarios.

Como vemos, estamos en presencia de nuevas disposiciones que refuerzan el poder del presidente y que ratifican un prisma proteccionista que apunta a condicionar la libertad comercial típica del GATT a hipótesis de conductas no necesariamente recíprocas y que permiten visualizar que a mediano plazo, México será víctima de condicionamientos en materia de servicios y sistema generalizado de preferencias. Habrá que hacer un trabajo de cabildeo y *lobby*, al decir de los autores de este ensayo, a fin de prever eventuales restricciones a las exportaciones mexicanas en el dinámico y atractivo mercado del norte.

En síntesis, el ensayo es un analítico estudio que sin profundizar suministra elementos para reflexionar en un campo fundamental para la economía mexicana. Es un artículo que recomendamos ampliamente a estudiosos de las relaciones México-Estados Unidos.

Jorge WITKER

DERECHO FISCAL

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, "El sistema IVA: notas sobre su estructura jurídica", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 11, núm. 34, marzo de 1990, pp. 89-118.

A juicio del autor, por su complejidad, el impuesto al valor agregado desborda el concepto de impuesto y constituye un auténtico sistema.

Parte de la dificultad para comprender la naturaleza de este impuesto estriba en la existencia, por un lado, de una relación impositiva que liga a los sujetos pasivos del tributo —empresarios, profesionales, importadores— con el fisco, de tal modo que cuando efectúan las operaciones imponibles previstas en la ley —venta de bienes, prestación de servicios, importaciones— se ven constreñidos a cumplir para con la hacienda pública la correspondiente obligación tributaria; y por otra parte en la concomitante existencia de la *obligación* de consignar por separado el importe del impuesto y *trasladarlo expresamente* al adquirente, aunada a la facultad de acreditar contra el gravamen a cargo del sujeto pasivo el pago del tributo satisfecho en la fase anterior en la que él fue adquirente. La combinación de estos dos pasos es fundamental para el correcto funcionamiento del impuesto de que se trata.

En efecto, esta combinación de *traslación obligatoria* al adquirente —que hace que el impuesto no recaiga sobre el enajenante— con el acreditamiento del impuesto pagado en la fase anterior, libera al sujeto pasivo del peso del impuesto, que es soportado en definitiva sólo por el consumidor final, aquel que al no efectuar una enajenación posterior se ve impedido de efectuar la *traslación obligatoria* que el autor califica de derecho-deber; y que por no emplear los bienes y servicios adquiridos en las necesidades de sus propias actividades gravadas por no formar parte la cadena de producción y comercialización, no puede acreditar contra su impuesto la carga tributaria satisfecha en la fase anterior.

Este complejo procedimiento se debe a que la finalidad del impuesto al valor agregado no es gravar los ingresos de las personas involucradas en el proceso de producción y comercialización —que son los sujetos pasivos conforme a la ley—, sino gravar las erogaciones de los consumidores finales, sujetos económicos de este impuesto establecido para incidir específicamente en el consumo.

Esta forma de tributación al consumo en la que se recauda de cada enajenante en múltiples etapas el impuesto que en definitiva será soportado por el consumidor final, ha dado origen a que algunos autores sostengan que la obligación impositiva no surge de la realización de cada una de las operaciones imponibles, sino de la venta al consumidor final, siendo las anteriores obligaciones preliminares. El autor objeta esta teoría y sustenta la tesis de que el hecho imponible y el concomitante nacimiento de la obligación impositiva está constituido por la realización de cada operación gravable.

SILVA BUCETA, Marcela, "Optimización de la estructura legal del impuesto al valor agregado", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 11, núm. 34, marzo de 1990, pp. 9-23.

La autora manifiesta que el objeto de su trabajo es efectuar una aportación con sentido crítico e innovador, en relación con la estructura legal considerada más idónea para el impuesto al valor agregado con el fin de diseñar el gravamen que más se adecue a las estructuras económicas, hábitos de consumo, organización de las unidades productivas, y a las administraciones tributarias que deben aplicarlos.

Los aspectos básicos que toma en cuenta para hacer su propuesta de un diseño de imposición al consumo son las ventajas y desventajas de las distintas modalidades de este tipo de tributación, el grado de evasión fiscal, y el desarrollo de la administración tributaria y su capacidad para controlar la evasión.

El impuesto al valor agregado es un tributo no acumulativo y sin efectos de pirámide, que grava las ventas de bienes y la prestación de determinados servicios desde la manufactura primaria hasta la última venta al consumidor final; pero que en cada una de las etapas de la producción alcanza exclusivamente el valor agregado en la misma, de tal forma que la carga fiscal que soporta el adquirente del bien gravado es la diferencia entre el impuesto generado por él al adquirir un bien, y el impuesto liquidado en cada una de las transacciones operadas con anterioridad.

Las ventajas que ofrece son las que siguen: neutralidad, porque no afecta la estructura de las empresas ni las modalidades de la comercialización; ausencia de *piramidación* por liquidarse el impuesto por separado de los precios de venta; proporcionalidad entre el esfuerzo financiero de los contribuyentes y el valor que agreguen al producto; recaudación expedita para el estado que percibe el impuesto en el momento de efectuarse cada una de las sucesivas transacciones; ausencia de efectos adversos sobre la inversión en bienes de capital porque permite la sustracción del impuesto abonado en la adquisición de los mismos; posibilidad de aplicar acabadamente el principio de imposición en el país de destino al establecerse con claridad el impuesto contenido en los bienes exportables; y facilidad para establecer un adecuado control fiscal en razón de la oposición de intereses que resulta de su estructura.

La desventaja que plantea es fundamentalmente el gran universo de contribuyentes que es necesario administrar, y que ha conducido a

incorporar tratamientos especiales que si bien facilitan su control al reducir su número, alternan su estructura y consecuentemente sus ventajas, y a la larga complican su administración.

La autora propone como un primer paso para implantar este impuesto —o como una adecuación si ya está establecido, si en uno u otro casos se trata de países con alta tasa de evasión— mantener el nivel de recaudación real que se obtiene por el impuesto tipo valor agregado de etapa múltiple; pero simplificar el diseño del tributo sin alterar el costo de administración, aplicando los esfuerzos del ente recaudador en menor número de casos y con una real eficacia, disminuyendo al efecto el universo de contribuyentes que deben controlarse limitando la imposición a la etapa manufacturera.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

ZAVALETA RODRÍGUEZ, Benjamín, "Justicia tributaria e impuesto al valor agregado", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 11, núm. 34, marzo de 1990, pp. 149-180.

El propósito del autor es analizar algunos aspectos del impuesto al valor agregado referidos al marco teórico de la equidad tributaria. Manifiesta que es difícil hacerlo tomando en cuenta que la compleja estructura de dicho gravamen se informa esencialmente por criterios de carácter económico.

El autor estima que la imprecisión del concepto de justicia tributaria se debe a que se maneja en forma demasiado académica y partiendo de una encuesta entre gente del pueblo la define como la obligación general de contribuir a los gastos públicos en la medida de las posibilidades de los contribuyentes, sin que estén constreñidos a hacerlo quienes carezcan de medios económicos.

Conforme a esta noción, los impuestos a las ventas son necesariamente injustos según el autor, porque se establecen atendiendo no a la capacidad imponible del contribuyente, sino al monto de lo consumido —lo que ocurre es que se determinan atendiendo a la aptitud contributiva medida por la capacidad de consumo—. Admitiendo la hipótesis de que la incidencia de un impuesto general sobre las ventas con tasa proporcional recae sobre el consumidor final, al recaudarse de los pobres y de los ricos con las mismas tasas sin tomar en cuenta el nivel

de ingresos, dado que el gasto en consumo es proporcionalmente menor a medida que el ingreso aumenta afecta más a los pobres, por lo que el gravamen resulta regresivo. Esta incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y de riqueza con la efectividad con que lo hacen los impuestos directos que gravan estas materias, es la mayor debilidad de los impuestos indirectos.

Para justificarlos se argumenta que las tasas altas de la imposición al ingreso y a la riqueza se aplican sólo a un sector minoritario de la población, y que un porcentaje de ésta tributa en los niveles más bajos y medios del impuesto sobre la renta, en tanto que el sector más pobre de la población —que constituye la mayoría— no cubre este tipo de impuestos, por lo que a través de la imposición al consumo cumple con la obligación general de contribuir a costear los gastos públicos.

Para paliar la inequidad originada en el carácter regresivo de la imposición al consumo, se incluyen en el gravamen al valor agregado —como en el que antes recayó sobre los ingresos mercantiles— exenciones y tasas diferenciales aplicables a la enajenación de bienes de consumo necesario. Y si bien el impuesto de que se trata no resuelve el problema de la regresividad, ésta es menor en él que en un tributo pluri-fásico como fue el mencionado gravamen sobre ingresos mercantiles.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

DERECHO INTERNACIONAL

FOURIE, Enid, "The UN Convention on the Rights of the Child and the Crisis for Children in South Africa: Apartheid and Detention", *Human Rights Quarterly*, Maryland, vol. 12, núm. 1, febrero de 1990, pp. 106-114.

La profesora Fourie, maestra de matemáticas en la ciudad de Durban, Sudáfrica, hablando en su doble calidad de mentora y madre de familia, señala que los niños sudafricanos tienen las mismas necesidades familiares, sociales, educacionales, etcétera, que los niños de cualquier otra parte del mundo; sin embargo, el sistema del *apartheid* ha impedido dar satisfacción a tales necesidades básicas institucionalizando la segregación racial, legalizando e instrumentando la explotación laboral y la discriminación educacional y, por si fuera poco, decretando el