

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES



TESIS DOCTORAL

**El impuesto sobre el valor añadido en la República de
Panamá**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Leonardo Barba Bernal

DIRECTOR:

José María Lozano Irueste

Madrid, 2015

Leonardo Barba Bernal

TP
1982
014



* 5 3 0 9 8 5 7 4 7 6 *

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE

x - 53 - 121286 - 1

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO EN LA REPUBLICA
DE PANAMA

Departamento de Hacienda Pública y Derecho Fiscal
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad Complutense de Madrid
1982



301107004

© Leonardo Barba Bernal
Edita e imprime la Editorial de la Universidad
Complutense de Madrid. Servicio de Reprografía
Noviciado, 3 Madrid-8
Madrid, 1981
Xerox 9200 XB 480
Depósito Legal: M-36669-1981

LEONARDO BARBA BERNAL

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO EN LA
REPÚBLICA DE PANAMÁ

DIRECTOR: DON JOSÉ MARÍA LOZANO IRUESTE

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PÚBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

MADRID - ESPAÑA

1981

DEDICATORIA

A mis padres:

Espíritu Santo y Regina

A mis maestros:

Don José María Lozano Irueste

y

Don Salvador Ordóñez de la Cruz

ÍNDICE

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I: CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE EL

IMPUESTO DE VALOR AGREGADO 1

A. Antecedentes 2

B. Ubicación de este impuesto en el sistema tributario 15

C. Formas de aplicación: Modalidades y clasificación 25

D. Alternativas y elementos esenciales del impuesto 49

1. El hecho imponible 64

2. La base imponible 70

3. Tipo impositivo 76

4. Transferencias gravadas y transferencias exentas 78

E. Regímenes especiales 87

1. Importación 90

2. Exportación 92

3. Pequeñas empresas 93

F. Nacimiento de la obligación tributaria 96

CAPITULO II: EL IMPUESTO SOBRE TRANSFERENCIAS

DE BIENES MUEBLES - I.T.B.M. - 102

A. Causa y origen del impuesto 103

	<u>Página</u>
B. Disposiciones legales y reglamentarias	107
C. Los contribuyentes o sujetos pasivos	122
D. Actividades exentas	130
E. El crédito fiscal	138
F. La evasión fiscal	147
G. La morosidad tributaria	158
H. Infracciones y sanciones	166
I. Recursos del contribuyente	176
CAPITULO III: LA ADMINISTRACION FISCAL	180
A. Estructuras y etapas del procedimiento	181
B. Administración	189
C. Recaudación	217
D. Estadísticas Disponibles	226
E. Consideraciones ante una posible modifi- cación del impuesto	236
CAPITULO IV: RELACION IMPOSITIVA INTERNACIONAL	243
A. Efectos sobre el comercio internacional	244
B. Armonización fiscal en fronteras	259
C. La integración económica internacional	270
D. Exoneraciones particulares al tráfico inter- nacional de bienes: la tasa cero	279
E. Implantación internacional del Impuesto al Valor Agregado	285

	<u>Página</u>
CAPITULO V: ALGUNAS IMPLICACIONES MACROECONOMICAS ..	299
A. Generalidades	300
B. Los sujetos pasivos del ITBM	303
C. El IVA y la política económica	310
D. Influencia del IVA sobre el nivel general de los precios	324
E. El ITBM, la productividad y la inversión	345
F. La imposición sobre el Valor Agregado y el Mercado Común Centroamericano	356
CAPITULO VI: IMPLICACIONES MICROECONOMICAS:	
CONTABILIDAD Y AUDITORIA	371
A. Control y procesos de sus registros	372
B. La contabilidad del ITBM en las empresas	380
C. La auditoría del ITBM en la empresa	396
D. La comprobación del ITBM en la auditoría tributaria	403
E. La aceptación del impuesto	416
BIBLIOGRAFIA: PRINCIPALES OBRAS, CODIGOS Y ARTICULOS	
CONSULTADOS	423

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

Si al decir de Fuentes Quintana, con expresa remisión a F. Due, *"la imposición sobre el volumen de ventas es la figura de gravamen más importante de las que se basan en el criterio de elegir el consumo como objeto de imposición"*, el Impuesto sobre el Valor Agregado es la forma impositiva, de todas cuantas integran dicha modalidad de imposición sobre las ventas, que, al menos formalmente, reúne mayores garantías de perfectibilidad.

Pero un impuesto no es ninguna clase de categoría teórica, cuya virtualidad se dilucide en el campo de lo meramente especulativo. Evidentemente que su concepto tiene que responder a un conjunto de principios emanados de alguna teoría, a la cual sirve en su aplicación y a la que procura cumplimentar en el logro de los objetivos por la misma marcados. Es precisamente por ello por lo que sus posibilidades fácticas serán tan importantes de considerar como su propia estructura formal.

Decimos esto en general para cualquier impuesto, pero con la mente impregnada del I.V.A. que es, al fin y al cabo, el objetivo temático de este trabajo. Pretendemos con ello destacar el hecho de su relativa modernidad: el Impuesto sobre el Valor Agregado es la forma más reciente de las principales que adopta el Impuesto sobre las Ventas, empleando palabras de F. Due. Y la importancia de este hecho no es la de una mera localización histórica, de una parte, por cuanto que lo que podríamos llamar su "tardía gestación" se produce en la matriz de un cuerpo de doc—

trina altamente desarrollado a nivel teórico; y, por otro lado, porque los responsables de tan notoria criatura son los países de mayor desarrollo económico. Nace este impuesto (ante unas necesidades recaudatorias concretas: las planteadas por algunas Haciendas a partir de la primera guerra mundial) en un contexto de países en los que la organización administrativa alcanzó las mayores cotas de racionalidad existentes. Y ello puede explicar parte de la envergadura de que goza el impuesto desde la perspectiva de las dificultades que entrañan su implantación: la correlativa exigencia de una administración eficiente, a todos los niveles organizativos de un país. Sin embargo, su implantación ha trascendido a la de los países adelantados para ser adoptada por alguno de los llamados en vías de desarrollo.

La cuestión que aquí se plantea es la de las condiciones en que se desenvuelve dicha implantación. Nuestro interés está, precisamente, fundamentado en ello con especial atención. Porque es el I.V.A. en la República de Panamá el que nos hemos propuesto tratar. Bajo el nombre de I.T.B.M. (Impuesto sobre Transferencias de Bienes Muebles), en marzo de 1977 entró en vigor su implantación, por la Ley N^o 75 del 22 de diciembre de 1976. Desde entonces acá, es poco el camino recorrido, y es poca, por tanto, también, la información que del mismo se posee. Pero es importante analizar cuáles han sido las causas que han conducido a su adopción, cuál es el marco impositivo al que ha venido a integrarse, bajo qué principios hacendísticos se sustenta y cuál es, en definitiva, su pretensión.

Al abordar, de manera genérica, las características del I.V.A. desde un punto de vista formal, pretendemos introducir nuestro trabajo hacia el enfoque señalado del I.T.B.M. en la República de Panamá. Pretendemos indagar, sobre todo, las posibilidades que en el marco de la política fiscal tiene esta clase de impuesto. Nos interesa sobremanera discriminar lo que puede ser una mera motivación recaudatoria de lo que puede constituir un intento serio de reforma fiscal. Recordemos de nuevo lo que señalábamos al principio sobre las circunstancias que concurrieron en el parto del I.V.A.: el panorama de unas haciendas deficientes. Pero en un país en vías de desarrollo, las posibilidades y esperanzas que en torno al I.V.A. pueden cifrarse deben implicar mayores exigencias. Todo dependerá, por supuesto, de la correcta interpretación que se asigne, en aras de un pretendido desarrollo, a la política económica y, correlativamente, a la instrumentalización de medios que, para tales objetivos, se arbitren.

El papel que el I.V.A. puede jugar en el marco de la política fiscal de un país es lo suficientemente importante como para que merezca la pena detenerse en su consideración. Y en el caso de un país en vías de desarrollo, la importancia aludida puede ser todavía mucho mayor, en base, sobre todo, a que con el mismo se podría fomentar (y se señala como posibilidad solamente) el ahorro que el sistema precisa arbitrar para hacer frente a su demanda de inversión, toda vez que el capítulo privado de éstas no resulte suficiente. Si el I.V.A. es, hoy por hoy, la fórmula más importante de todas cuantas constituyen la imposición sobre las ventas, ello supone

tanto como decir que lo es de la imposición indirecta toda. Y si recordamos ahora la importancia relativa de esta clase de imposición, respecto de la directa, en los países menos desarrollados, puede entenderse con mayor motivo su significación. Porque las necesidades de ahorro de tales países podría abordarse, en buena medida, con el Impuesto sobre el Valor Agregado. Y ello con una importante novedad de índole cualitativa: si tradicionalmente el "sambenito" de regresividad ha sido el epíteto más generalizable de los aplicados a la imposición indirecta, con el Impuesto sobre el Valor Agregado se está en disposición de abordar, dentro de dicha clase de imposición, una forma de progresividad (sobre el gasto) de indudables consecuencias positivas, tanto desde una perspectiva estrictamente económica (incrementando el ingreso público) como político-social.

El I.V.A. no es una panacea, sin lugar a dudas, pero es un impuesto que, utilizado correctamente, puede tener consecuencias de gran validez. Y ello mismo no debe hacernos olvidar las dificultades que su implantación lleva consigo. Si para cualquier país, en nuestro caso Panamá, se barajan con responsabilidad sus "pros" y sus "contras", las ventajas de ello derivadas pueden ser de una gran trascendencia.

Además, en este trabajo, nos proponemos dar una visión general de lo que es el Impuesto sobre el Valor Agregado como forma de tributación dentro de un sistema fiscal moderno. En él se plantea el interés de saber quién soporta, en definitiva, el pe-

so de estos gravámenes. Tradicionalmente se ha manifestado que son los consumidores quienes realmente soportan la carga de los impuestos sobre el consumo, pues son éstos, en definitiva, quienes adquieren los productos en su última fase de expedición; pero es importante señalar, con todo, la estructura de este consumo en cada caso, pues las exenciones que cada país puede establecer respecto del IVA, en relación con esa estructura de consumo, podría hacer recaer la carga tributaria más sobre unos grupos sociales que sobre otros. La progresividad sobre el gasto que hemos referido como susceptible de procurarse con el IVA, tendría que ver con este capítulo de las exenciones; pero, además de con ellas, tendría que ver con la posibilidad de que el IVA establecido pudiera no ser de tipo único, cosa que, si bien supondría mayor dificultad en la administración del impuesto, procuraría, de una parte, la posibilidad de hacer recaer mayores cargas fiscales en unos productos que en otros y, de otro lado, podría arbitrar que otros impuestos indirectos que recaigan sobre un mismo producto (Consumos Específicos, Lujos, etc.) se canalizasen por la fórmula IVA, con la consiguiente integración y racionalización de la administración recaudatoria-tributaria.

Sobre los puntos referidos, el presente trabajo quisiera tener una cierta pretensión divulgadora. Divulgadora, de un lado, del propio concepto IVA, ya que no es demasiada la literatura que al efecto circula en Panamá, y ello a pesar de estar incorporado el impuesto a nuestro cuadro tributario y, más que esto aún, a pesar de constituir, junto con el Impuesto sobre la Renta, la figura más

popular de toda nuestra imposición. Y divulgadora, de otra parte, no sólo de su expresión teórica general, sino de su manifestación en esa forma concreta adoptada por la República de Panamá: el ITBM.

Creemos importante ambos objetivos, y para procurarlos se ha tratado de ponderar rigor y extensión temática, a sabiendas de que muchas veces lo que se gana en extensión se pierde en profundidad. Son muchos hoy ya los tratadistas que han hecho del IVA objeto de consideración, por lo que, con el fin de no sacrificar esa extensión, que creemos necesaria, aportamos a pie de página la bibliografía barajada para cada tema, gran parte de las veces como consecuencia de una citación textual. Y queremos, sobre todo, conotar los diferentes aspectos del ITBM desde la perspectiva de su encuadramiento teórico en el IVA, con la pretensión, como hemos dicho, de imbricar el concepto de esta figura impositiva en la conformación concreta adoptada por la misma en Panamá.

CAPITULO I

CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE EL IMPUESTO AL

VALOR AGREGADO

A. ANTECEDENTES

Un análisis somero de la más reciente evolución acaecida en el terreno de la imposición sobre las ventas, conduce inevitablemente al estudio de la modalidad del impuesto conocido como Impuesto al Valor Agregado (IVA). Impuesto cuya connotación diferencial, dentro del conjunto todo de esta categoría de gravámenes y para expresarlo de una manera suscita, reside en su constitución como gravamen multifásico, pero con incidencia unifásica sobre la estructura de los precios.

El Impuesto sobre el Valor Agregado, en general, toma como sujetos de gravamen a todos los productores y distribuidores inherentes a los bienes y servicios, incluida la etapa minorista: pero grava en cabeza de todos ellos no el valor total importe de las ventas por cada uno de estos facturado, sino sólo la parte de las mismas que excede de los costos afrontados. Dicho de otra manera, y para cada bien o servicio considerado en el conjunto todo de cuantas etapas constituyen su proceso de transmisión, grava el valor incorporado en cada una de esas fases, de donde deriva su nombre de Impuesto sobre el Valor Agregado.

Ha surgido este impuesto, bajo diferentes modalidades, por modificaciones acaecidas en el largo transcurrir de la imposición sobre las ventas, y, en una u otra de dichas alternativas, ha sido incorporado a los sistemas tributarios de diversos países. La manera, por tanto, para mejor comprender esta figura impositiva, habría de localizarse en el conjunto más extenso de esa vasta tra-

yectoria seguida por la imposición sobre las ventas, y más que ello aún, por la más amplia trayectoria de toda la imposición indirecta. Pero no es, sin duda, ésta la tarea que aquí se acomete; la bibliografía especial al respecto es lo suficientemente extensa como para poderse remitir a ella sin ninguna otra dilación. Aludimos a la misma, sin embargo, por esa connotación de hito último que en ese transcurrir de la imposición indirecta el Impuesto sobre el Valor Agregado tiene. Y como apoyo testimonial de las múltiples citas que al respecto podrían argüirse, ésta de Manuel de Juano es, sin duda alguna, ilustrativa: *"cronológicamente este tipo de imposición indirecta lleva sus raíces a muy larga Data. Se ha dicho que el antecedente más remoto del impuesto a las ventas, en un sentido genérico, habría de hallarse en el antiguo Egipto, 3.300 años antes de J.C.. De ordinario, cualquier tránsito de mercadería que parta de un punto de exportación hacia un lugar de importación, o de un lugar de producción a otro de consumo, difícilmente escapaba a la pretensión fiscal de tomarle alguna parte del valor de la mercancía precitada... (V) en el mundo helénico estaban obligados a tributar tanto el comercio local como el gran comercio. A este respecto suele agregarse que entre los muchos experimentos fiscales, los antiguos griegos y romanos ensayaron formas rudimentarias del impuesto sobre el "giro de los negocios", que los anglosajones le llamaron "Turnover Tax". Las im posiciones en los mercados, donde las pequeñas transferencias y ventas al menudeo se operaban habitualmente conforme a los hábitos de las ciudades de la antigua Grecia, constituían recursos financieros destinados a la protección del comercio" (1)*

(1) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación sobre valor agregado (IVA). Editor Victor Zaba la, Buenos Aires, 1975, pág. 22.

Y sobre la misma cuestión, dice Álvarez Rendueles:

Los impuestos de consumo tienen también muchos siglos de existencia. Sus orígenes pueden muy bien remontarse a la antigüedad de la historia del hombre. En Bizancio, por ejemplo, se utilizó el "Silliquanticum", una forma de impuesto sobre el consumo. Los romanos emplearon los impuestos de consumo con cierta profusión y entre ellos destacaron la "Vigesima" (sobre los esclavos manumitidos) y un antecedente del impuesto de ventas, la "Centesima rerum venalium" (pago del uno por cien sobre el valor de todas las compras efectuadas). Este tributo despertó gran resistencia y adoptó diversas denominaciones ["direcentesima y Vertical rerum Venalium"]. Pero, como ha afirmado E. Seligman, los experimentos con el impuesto de ventas en Roma no puede decirse que fueran extraordinariamente favorables. El origen más próximo de los impuestos generales sobre el consumo se encuentra en una figura impositiva española, la alcabala, surgida en el siglo XIV" (2), en el año 1342, al decir de Salvador de Moxo, en el Reino de Castilla y bajo el reinado de Alfonso XI, con la finalidad de financiar con ella el sitio de Algeciras (3).

"En otros países europeos se introdujeron también impuestos generales sobre el consumo durante la Edad Media. Así, en Fran

(2) Vid. J.R. ALVAREZ RENDUELES: "Valoración Actual de la Imposición sobre el consumo". Estudios del Instituto de Desarrollo Económico. Madrid, 1971, pág. 30.

(3) Cfr. SALVADOR DE MOXO: "La Alcabala": sus orígenes, concepto, y naturaleza. Instituto Balmes de Sociología. Pág. 11 y 12.

cia se estableció por Luis XI, en 1465, el "Sol por livre", que gravaba las ventas al por mayor. Este tributo hubo de abandonarse al poco tiempo, aunque volvió a experimentarse en el veinte años más tarde. También en Nápoles se probó el impuesto de ventas, durante el siglo XV, pero igualmente cayó pronto en desgracia" (4).

En toda esta referida evolución, es el Impuesto sobre el Valor Agregado la única innovación fiscal de alcance general que se ha aplicado en el transcurso de un relativamente pequeño período de tiempo y en varios países a la vez. Dice J.F. Due que las propuestas de reforma fiscal en Europa y en los Estados Unidos incluyen, con frecuencia, referencias a una de las pocas formas nuevas de imposición ideadas en el último medio siglo, a saber: el Impuesto sobre el Valor Agregado. Como es sabido, la idea del Impuesto sobre el Valor Agregado se concibió por F. Von Siemens, industrial alemán y asesor fiscal de su Gobierno, quien, en 1919, lo propuso para reemplazar el nuevamente establecido en aquellos años impuesto alemán sobre el volumen de ventas.

En 1919, se discutió en este país el tema, haciéndose énfasis en que con él se eliminaba, de los impuestos sobre las ventas, el carácter acumulativo del tributo, en toda la estructura de costes y precios, mediante el gravamen tan sólo del valor agregado en cada una de las varias etapas que la elaboración de un bien

(4) Ibidem.

sigue en su proceso productivo hasta adquirir su carácter de bien final. Fue así como, por la puerta de los impuestos sobre el volumen de ventas, asomó por primera vez a la realidad fiscal la figura del Impuesto sobre el Valor Agregado.

Respecto de otros países, "el Impuesto sobre el Valor Agregado también ha sido discutido en los Estados Unidos. El primer estudioso que se ocupó en ese país de la creación de un impuesto al valor agregado fue T. S. Adams, que en 1917 lo propició combinado con un impuesto progresivo sobre los gastos que excedieran a \$ 5.000 dólares, en reemplazo del impuesto a las sociedades y del tributo a la renta personal.

En 1921 el senador Reed Smoot presentó un proyecto de ley destinado a crear un Impuesto al Valor Agregado en el sistema tributario federal, pero sin éxito" (5).

Los estudios de G. Colm y P. Studeski sirvieron de orientación para algunos proyectos propuestos que intentaron convertir al gravamen sobre el valor agregado en una posible fuente de ingreso con la que alimentar las necesidades de los distintos estados norteamericanos. C. J. Tobin apuntará esta idea en la conferencia anual de la Tax Association de 1929, al igual que la General Electric Company, por intermedio de su consejero fiscal J. F. Zoller, presentó un proyecto análogo al de Adams en el Congreso de la National Association, en reemplazo del impuesto a los beneficios de

(5) Vid. CESARE COSCIANI: "El Impuesto al Valor Agregado". Buenos Aires, Argentina, 1969, pág. 26 y sgts.

las sociedades. En 1932 la comisión de medios y arbitrios (Ways and Means Committee) del Congreso de los Estados Unidos, durante las audiencias relacionadas con el impuesto sobre la renta, dedicó especial atención a la creación de un Impuesto al Valor Agregado para reemplazar con él el impuesto a las ventas que a tal efecto se había propuesto.

"En un informe sobre el sistema tributario de Alabama, en 1932, la Brookings Institution recomendó un impuesto de ese tipo con respecto al impuesto a la renta neta de las empresas y del impuesto a las ventas", (6) pero no tuvo éxito. "En 1937 un importante trabajo de R. Arant estudia las posibilidades abiertas al gravamen sobre las actividades empresariales, destacando el Impuesto sobre el Valor Agregado como la mejor alternativa, pese a atribuirle algunos defectos importantes" (7). Posteriormente las propuestas se intensificaron: en 1939 fue sugerido por Colm en reemplazo del impuesto a los salarios, para financiar subsidios a los desocupados; Studenski en varias oportunidades sugirió su introducción en el sistema federal, y en el mismo sentido se pronunció la Comisión de la National Tax Association en la reunión sobre imposición federal de las sociedades, así como Wadsworth M. Mount, quien propició un impuesto federal al valor agregado.

(6) Ibidem. Pág. 27 y ste.

(7) Vid. E. FUENTES QUINTANA: Prólogo a la obra de R. Calle Saiz; "El IVA y la C.E.E." Madrid, 1968. pág. VI.

Pero el gravamen no concitó el favor de los legisladores de los diversos Estados o del gobierno federal, excepto en un Estado: Michigan. Y es con referencia a este impuesto que el problema se discutió en la literatura norteamericana. En efecto, el Impuesto al Valor Agregado (Business Activities Act) fue implantado en Michigan el 20 de mayo de 1953 (act. 150, leyes de 1953), en una forma modificada, con vigencia desde el 1 de julio de 1953, como enmienda de la comisión fiscal del Senado al impuesto a la renta.

El Public act. 150 de 1953 creó este tributo como una exacción de emergencia para afrontar un déficit creciente; pero caducada la ley el 15 de marzo de 1955, fue prorrogada y, posteriormente, en junio de 1955 (act. 282, R.A. 1955, sec. 25), incluida de manera permanente en el sistema tributario de Michigan (8).

Este impuesto fue adoptado en ese entonces en gran parte como resultado de un compromiso político, ya que bajo esta nueva forma, el impuesto sobre el volumen de ventas se pensaba que podía prestar al crecimiento de la inversión y, con ello, al desarrollo económico, alguna clase de apoyatura, y los efectos que el Impuesto al Valor Agregado podía tener sobre las relaciones comerciales de los países que se hallasen embarcados, o fueran a embarcarse, en un proceso de integración económica, eran, sin duda, bastante valorables.

(8) Cfr. CESARE COSCIANI: "El Impuesto ...", ob. cit. págs. 28 y 29.

Entre tanto, Francia había introducido el impuesto en una serie de etapas para reemplazar sus insastifactorios impuestos sobre las ventas. Adoptando una versión propia del Impuesto sobre el Valor Agregado, en enero de 1966, el Parlamento francés aprobó la legislación que perfila y amplía su ámbito de aplicación. Y Francia abre la puerta para el IVA de la CEE y, por ende, para el IVA en toda Europa.

A pesar de que el IVA atraviesa actualmente por un período de relativa popularidad, no deja de tener por ello detractores. En Japón, el impuesto ha sufrido distintos altibajos desde que se estableció por primera vez, tras finalizar las hostilidades de la II Guerra Mundial, siguiendo recomendaciones de la misión Shoup. Tras unos cuantos años de experiencia, Japón ha renunciado a su Impuesto sobre el Valor Agregado, y no muestra, desde entonces, interés por volverlo a poner en práctica. Ello no obstante, la imposición sobre las ventas y el consumo, cualquiera que haya sido su modalidad, no han dejado de crecer en su utilización, ya que no es un tributo ocasional de los tiempos de crisis, de los años difíciles de la guerra o la postguerra. El impuesto sobre el volumen de ventas debe considerarse como una parte integrante de todo sistema fiscal debidamente estructurado (9). Y de esta forma, en 1963, el Impuesto sobre el Valor Agregado fue recomendado por el Comité Neumark como forma estandard de imposi

(9) Vid. RICARDO CALLE SAIZ: "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1968.pág.5.

ción sobre el volumen de ventas para los países del Mercado Común. El IVA implantado por los países de Europa, ha sido con la intención de lograr la armonización fiscal, eliminando las distorsiones provocadas en la actividad financiera, para realizar un proceso de integración gradual de sus economías basándose en el principio del país de destino. Y hoy el IVA ha recorrido ya su camino más difícil, el de la concreción práctica de sus vicisitudes en las ventajas e inconvenientes respecto a otras formas de imposición sobre el volumen de ventas, consiguiendo implantarse internacionalmente, y cada vez más, en los diferentes sistemas fiscales.

Otros continentes están siguiendo el ejemplo de Europa. Países subdesarrollados de Africa, Asia y América Latina, han adoptado, o estudian en la actualidad, la posibilidad de instaurar un Impuesto sobre el Valor Agregado. Por la publicidad que ha adquirido, el IVA ha despertado gran interés. Aparte de la importancia que se le ha concedido en el seno de la Comunidad Económica Europea, otros países europeos y de América lo han introducido en su sistema tributario: Suecia en 1968, Noruega en 1970 y Austria en 1973. En España existen grandes estudios realizados y un proyecto de ley aparecido en el Boletín de las Cortes, para una posible implantación. En la actualidad, esta ley se encuentra en las Cortes Españolas, para su discusión y aprobación, que de salir adelante sustituiría al I.G.T.E. (Impuesto General de Tráfico de Empresas). Este proyecto de ley está adaptado a las formas establecidas por la Comunidad Económica Europea.

En América Latina, entre los países que tienen el IVA en su sistema tributario, podríamos citar: Argentina, que con la ley n° 20.631 del 29 de diciembre de 1973, incluyó en su Sistema Tributario Nacional al "Impuesto sobre el Valor Agregado", con vigencia a partir del 1 de enero de 1975; Bolivia, que según decreto n° 11.147, modificado el 1 de noviembre de 1973, introdujo la ley de ese impuesto; Brasil, que lo adoptó con la reforma constitucional n° 18 del año 1965 (10). En Colombia, desde 1963 y con la reforma en la ley de tributos del Estado, en 1971 el tributo adopta la mecánica del Valor Agregado en lo que se refiere a los productos industrializados; Chile se adapta al impuesto a partir de 1975; en el Ecuador el Impuesto tipo Valor Agregado, que se llama Impuesto a las Transacciones Mercantiles, se está aplicando desde 1970; en México se implanta a partir del 1 de enero de 1980, denominándose Impuesto al Valor Agregado. Y se aplica actualmente de forma acumulativa en todas y cada una de las etapas de producción y distribución de bienes y servicios; en el Perú, a partir de 1973, se establece el Impuesto sobre Bienes y Servicios aplicable al Valor Agregado a nivel de fabricante y mayoristas, y en Uruguay, según la ley n° 13.637 de diciembre de 1967, se viene también aplicando (11).

(10) Cfr. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit. págs. 25 y 26.

(11) Cfr. Centro Interamericano de Administradores Tributarios, CIAT: "Primeras jornadas sobre Administradores Tributarios"; en Buenos Aires, Secretaría Ejecutiva, Panamá 1974. págs. 6 y ss. Cfr. ANGEL A. MATTIELLO CANALES: "El Impuesto sobre el Valor Agregado en México y sus perspectivas". Editorial IEE, S.A. México 1979.

Vemos, pues, que no es sólo la adopción de una nueva modalidad de imposición sobre las ventas (el IVA) la que a partir, sobre todo, de la II Guerra Mundial, en el mundo occidental, se verifica, sino que son también diversas las modificaciones que sobre el mismo tienen lugar. Visto lo cual, cabría poder decir que *toda definición del impuesto está impregnada de esta contingencia histórica, es decir, el concepto de impuesto varía a lo largo del tiempo, según la utilización material que del mismo se hace y según la valoración y los fines que, con el impuesto, pretenden conseguirse* (12).

El impuesto sobre las ventas es buena palanca recaudatoria para la financiación de un sector público en actividad creciente. Y el requerimiento obvio al sistema tributario para la implantación de un impuesto sobre las ventas debe ser que éste adopte algunas de las figuras más perfeccionadas de cuantas constituyen los mismos; y que en este caso no sería otra que la del Impuesto sobre el Valor Agregado. En general, los países que propugnan la implantación de un Impuesto sobre el Valor Agregado, apoyan su tesis en tres ventajas particulares que el mismo ofrece:

1. Como medio de minimizar los efectos discriminatorios de los actuales impuestos directos o indirectos sobre las ventas.

(12) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública: Introducción, presupuesto e Ingresos Públicos". Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense. Madrid, 1973. pág. 269.

2. Como medio de fomentar el desarrollo económico.
3. Como medio de mejorar la situación de la Balanza de Pagos.

Además de las ventajas antes enunciadas, y a fin de allegar recursos adicionales al presupuesto público para financiar los gastos del Estado, el Gobierno Panameño, bajo la Ley 75 del 22 de diciembre de 1976, da origen a la implantación del Impuesto sobre el Valor Agregado, denominado "Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles con Crédito Fiscal", I.T.B.M., gravamen popularmente conocido como de "el cinco por ciento". Este impuesto pesa sobre el valor del bien cuya transferencia se realiza, o sobre el servicio que se preste en cualquiera de las etapas de la comercialización a nivel nacional. Su clasificación cae dentro del grupo de impuestos tipo consumo, ya que quienes lo causan son las siguientes acciones:

- a) Importación de mercancías, sean destinadas al consumo propio, a la beneficencia, a la educación, al comercio o a la transformación.
- b) Prestación de servicios no laborables que transformen bienes en productos acabados o semielaborados.
- c) Arrendamientos de bienes muebles.

La utilización del IVA como eje fundamental de la imposición indirecta panameña, supone un cambio radical en nuestro Sistema Tributario. En consecuencia, debemos considerar los di-

versos efectos económicos que origina en las siguientes modalidades:

- Recaudación.
- Precios.
- Inversiones.
- Balanza de Pagos.
- Distribución de la Renta.

Constituyen estos los aspectos económicos del impuesto que pueden analizarse con mayor rigor cuantitativo y que, en algunos casos, pueden suponer problemas para un buen desarrollo de la tributación.

Pero esta problemática del Impuesto sobre el Valor Agregado en la República de Panamá, se examinará con más detenimiento en los capítulos que siguen, en tanto que la misma constituye parte fundamental del desarrollo de la tesis.

B. UBICACIÓN DE ESTE IMPUESTO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

Un somero repaso por el conjunto de figuras que componen todo sistema tributario (impuestos, tasas, contribuciones de mejoras y recursos parafiscales) nos conduce, "prima facie", a una genérica localización del Impuesto sobre el Valor Agregado. En palabras de Manuel de Juano, esta tipología puede ser referida brevemente en los términos que siguen: el "impuesto" figura en el presupuesto que el Estado se fija anualmente para hacer frente a los desembolsos producidos por los servicios públicos generales o al déficit de los servicios divisibles, como correos, iluminación de vías públicas, etc.; las "tasas" costean los servicios públicos divisibles y forman la contraprestación estatalmente requerida para esos efectos; la "contribución de mejoras" procura compensar para la colectividad la plusvalía que genera las obras públicas sobre inmuebles y bienes de pertenencia particular, y los "recursos parafiscales" son tributos de una condición específica, que no figuran en el presupuesto cuantitativamente calculados desde que están destinados a una afectación particular para beneficio de un sector determinado, sea la producción, sea la industria o bien los profesionales o educadores ... (13).

Pero de estas cuatro clases referidas, sólo a la de los impuestos vamos a circunscribirnos. Constituye esta figura, presupuestariamente, el soporte fundamental que para el cálculo del recabo de los recursos prescritos por las Haciendas Territo

(13) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit. pág. 16. El subrayado y contenido de éste es mío.

riales determinan los Fiscos correspondientes. Y la diversidad que dentro de los mismos se constituye, tiene interés tanto desde un punto de vista operacional para la realización de las diferentes políticas nacionales, como desde la perspectiva del estudioso que pretende aportar la investigación individual de uno solo cualquiera de los mismos.

El margen clasificacional que para cada una de estas misiones pueda localizarse es, por ello mismo, suficientemente diverso. Se habla, así, de impuestos nacionales, federales, regionales o locales, desde el punto de vista del interés territorial de su ámbito de aplicación; se distinguen también entre impuestos proporcionales e impuestos progresivos, cuando la atención se pone en la manera en que los mismos tienen en cuenta a la riqueza para determinar su cuantía; o se diferencian entre impuestos ordinarios y extraordinarios, en atención a la índole de su regularidad; y etc. No vamos a continuar con esta enumeración, por cuanto que los objetivos aquí propuestos se concretan, precisamente, en un sólo de ellos: el que se fija para su delimitación en que las manifestaciones de riqueza por los mismos gravados sean mediatas o inmediatas. Se tiene así, tal vez, la más usual y convencional clasificación de los impuestos: la que distingue en los mismos su calificación de directos e indirectos.

Los primeros (directos) vienen a ser los que gravan la riqueza independientemente de cuál sea el uso que se haga de la misma; el tributo la grava por la sola circunstancia de existir,

o por la simple condición de aparecer una manifestación inmediata de riqueza, por lo que queda claro en los mismos que gravan la adquisición o producción de la renta, y, eventualmente, de un capital (como el caso de sucesiones y donaciones) que entran al patrimonio de un contribuyente. Mientras que el impuesto indirecto es el que grava la riqueza, no por su mera razón de existir, sino por haberse tenido una manifestación mediata de ella (una salida) en alguna circunstancia, como una compra, una inversión patrimonial, un consumo, ... , o sea, y dicho en otras palabras, que la incidencia de estos impuestos se manifiesta cuando la renta se gasta.

Estima Cosciani que en estos últimos años, al crecer la presión tributaria en todos los países, se ha advertido una cierta "revaluación" de los impuestos indirectos sobre los consumos con respecto a la imposición directa sobre los réditos (14), pero teniendo en cuenta que la determinación de los motivos lógicos de la presencia de un impuesto en un sistema tributario y su ubicación en el ámbito de un conjunto orgánico de exacciones, permite apreciar mejor la utilidad de su existencia y delimitar sus características y estructuras ... -sin que deba de olvidarse que- ... la lógica de un sistema y de los diferentes impuestos que lo integran, se vincula estrechamente con los objetivos que persiga la clase dirigente (15).

(14) Vid. CESARE COSCIANI: "Instituzioni di Scienza delle Finance", Sexta Edición. Unione Tipografica Editrice Torinence (UTET), Torino, 1970. pág. 167.

(15) Vid. CESARE COSCIANI: "El Impuesto ...", ob. cit., págs. 109 a 111.

Los impuestos no son, pues, otra cosa que la cobertura fundamental de los gastos necesarios para satisfacer las necesidades públicas. Pero una vez descritos someramente los impuestos directos e indirectos, retiramos de nuestro estudio el impuesto directo, para profundizar en el indirecto, al mismo tiempo que recalcamos que utilizaremos la definición de impuestos indirectos dado por las Naciones Unidas, que incluye los derechos de aduana, los impuestos sobre consumos específicos, impuestos sobre las ventas y el gravamen de la propiedad. Los impuestos sobre nóminas de salarios a cargo de empresarios y trabajadores se incluyen en los impuestos totales y se consideran, así, implícitamente, tributos directos (16).

Desde una perspectiva económica, los ingresos impositivos fiscales pueden dividirse en tributos por cuenta de renta y por cuenta de capital. Al decir de A. Rendueles deben distinguirse tres posibles objetos de gravamen: renta, gasto y patrimonio. Los dos primeros caracterizan los impuestos por cuenta de la renta, mientras que la riqueza o patrimonio puede dar lugar a impuestos por cuenta del capital.

Respecto a los impuestos que recaen sobre el gasto o consumo, debe distinguirse, por su distinta naturaleza, el que recae sobre el gasto personal de aquellos otros que suponen una aproximación indirecta al consumo (17).

(16) Vid. R.A. MUSGRAVE: "Sistemas Fiscales". Ediciones Aguilar. Madrid, 1973. pág. 139.

(17) Vid. J.R. ALVAREZ RENDUELES: "Valoración ...", ob.cit., pág. 37.

Y de estos impuestos indirectos vamos a destacar el gravamen sobre las ventas, por lo que creemos necesario analizar las diferentes modalidades que puede adoptar un impuesto sobre el volumen de éstas, ya que (18) una característica destacada del impuesto sobre el volumen de ventas es la variedad de formas a través de las cuales éste puede aplicarse, y es esta variedad la que determina, en buena medida, la eliminación de muchos de sus defectos y la consecución de algunas de sus virtudes. Por ello, es necesario analizar las diferentes modalidades que puede adoptar un impuesto sobre el volumen de ventas. Diversos son los criterios que pueden referirse para clasificar este impuesto, siendo el que más ha proliferado el que diferencia las modalidades del impuesto sobre el volumen de ventas atendiendo a su generalidad y al momento del proceso de producción en el que el gravamen se hace efectivo. Así se llega a una triple clasificación de los gravámenes sobre el volumen de ventas:

A) Impuesto Múltiple, Plurifásico o en Cascada, que grava todas las ventas que se efectúan en el sistema económico, a través de los cuales los productos recorren todo el proceso productivo, desde la transformación hasta llegar al consumidor final, pasando por los mayoristas y minoristas.

(18) Cfr. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., págs. 385 y 386.

B) Impuesto Monofásico o Parcial, que grava las ventas en un sólo punto del proceso de producción y distribución. En otros términos, que incide únicamente sobre las ventas de los fabricantes, mayoristas o minoristas de forma excluyente. Cabe diferenciar, por tanto, tres modalidades de impuestos monofásicos:

- 1) Impuesto sobre fabricantes.
- 2) Impuesto sobre mayoristas.
- 3) Impuesto sobre minoristas.

C) Impuesto sobre el Valor Agregado, tercera modalidad de imposición sobre el volumen de ventas, que J.F. Due califica (19) como *forma híbrida de las dos anteriores*, y que como se deduce de su denominación, grava el valor agregado en cada fase del proceso de producción y distribución.

La estructura y valoración de cada una de estas figuras son también consideradas por el profesor Fuentes Quintana, y a él nos vamos a remitir (20) para una más completa explicación de las mismas. No obstante lo cual, una traslación resuntiva de su exposición creemos necesario traer aquí, por lo que, sin más referencia expresa que la que queda dicha, vamos a proceder a su enumeración:

(19) Cfr. J.F. DUE: "Análisis Económico de los Impuestos". Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1961. págs. 287 y ss.

(20) Cfr. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., págs. 386 y 387.

1.- El Impuesto Múltiple o en Cascada.

Se aplica sobre todas las ventas en el sistema económico, sin dejar ninguna de sus fases de su largo recorrido, desde las realizadas en las primeras etapas de su producción hasta los consumidores finales. Sus ventajas están basadas en la certeza, ya que quedan gravadas todas las transacciones efectuadas, y es catalogable su sencillez, el tipo de gravamen es reducido y se obtienen sustanciosos rendimientos (pues presenta gran simplicidad de recaudación), facilitando, además, la traslación impositiva por la uniformidad sobre los precios.

Los inconvenientes atribuidos a esta forma del impuesto proceden de que la carga tributaria es distinta, en relación con los precios de venta de los bienes de consumo, y con el mayor o menor número de etapas que ha atravesado el bien en la función producción-consumo, cosa que puede alterar las preferencias individuales de los consumidores. Esta modalidad del impuesto impide establecer una paridad de trato entre los bienes destinados al consumo interno, los exportados y los de importación, dado que el gravamen determina el recorrido que cada bien necesita hasta llegar al consumidor final.

2.- Impuesto Monofásico o Parcial.

Es conveniente destacar sus diferentes modalidades:

a) Impuesto monofase sobre los fabricantes. Puede establecerse en la etapa de producción y tiene las ventajas de que evi-

ta los incentivos a la integración empresarial. Reduce el número de los sujetos pasivos, haciéndose más fácil la administración del tributo; pero tiene el inconveniente de que es difícil separar las empresas dedicadas a la fabricación de las que no lo son, a la vez que exige mayor tipo de gravamen que las demás, produce el efecto "piramidación" y carece de uniformidad de carga respecto del consumidor final y de la necesaria compensación a las importaciones y exportaciones para representar la debida equidad fiscal.

b) El impuesto monofase sobre mayoristas. Incide sobre las ventas efectuadas por los comerciantes mayoristas. Tenemos que aludir aquí a la ventaja que el número de sujetos pasivos es menor en él que en el impuesto múltiple sobre los minoristas, cosa que permite aplicar un tipo de gravamen menor que el aplicado al anteriormente expuesto de los fabricantes. Este impuesto puede incidir con diferentes tipos de gravamen sobre los diversos bienes, con lo que se puede dirigir, de alguna manera, la actividad económica, como ocurre con el impuesto británico.

En contrapartida de las ventajas, podemos anotar los inconvenientes, y ha de resaltarse entonces lo difícil que resulta de definir el campo del tributo, evaluación de la base, uniformidad en la carga al consumidor final y administración complicada cuando se exige compensaciones a las importaciones y exportaciones.

c) El impuesto monofase sobre los minoristas. Grava únicamente las ventas al por menor. Este impuesto nos brinda como ven

tajas la eliminación de los incentivos a la integración, el tipo de gravamen es menor que el de los fabricantes y mayoristas, permite lograr uniformidad en la carga del tributo, y, sobre los precios verdaderos, elimina el efecto piramidación, que puede tener consecuencia en las otras dos modalidades del impuesto de una sola fase, eliminando también en la práctica la compensación a la importación y exportación.

Los inconvenientes que vamos a resaltar aquí respecto de esta modalidad son: el gran número de contribuyentes (que plantea serios problemas de administración), la dimensión de las empresas comerciales reducidas (por lo que las contabilidades serán poco perfectas y detalladas) y que conlleva a la difícil comprobación contable con el fin de evitar el fraude fiscal.

3.- Impuesto sobre el Valor Agregado.

Como apuntamos anteriormente, es la tercera forma de imposición sobre el volumen de ventas. Estrictamente considerado, se extiende a todas las fases del proceso transformador y de comercialización y, al recaer exclusivamente sobre el valor agregado en cada una de ellas, no produce diferente carga fiscal en función de la mayor o menor longitud de aquel proceso (21). Se configura, pues, como un impuesto múltiple, aunque, a diferencia de estos, su base se estima en cada una de las transaccio

(21) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El Impuesto sobre el Valor Añadido: sus efectos económicos". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978. pág. 69.

nes sucesivas por el valor agregado al bien. Suponiendo ... que la traslación del impuesto hacia adelante es total, el Impuesto sobre el Valor Agregado afecta al conjunto del sistema productivo y distributivo (aunque recaee sólo una vez sobre el valor global) sin que medien distorsiones en los precios, sin que se estimule "a priori" la integración vertical de las empresas ni se discrimine entre los consumidores, cualquiera que sea la base sobre la que, en cada fase, el impuesto se liquide (22). En el tráfico exterior el IVA permite conocer, con exactitud y en cada momento, el importe del tributo ..., lo que faculta para calcular en su estricto importe la total desgravación correspondiente a los bienes exportados, así como la carga compensatoria (igual a la de los productos nacionales hasta la fase de que se trate) sobre los bienes importados, sin que, en principio, deban surgir distorsiones, por razón del impuesto, en el comercio internacional (23).

Pero hasta aquí esta ubicación conceptual del IVA, dentro de una panorámica general de los ingresos impositivos del Estado. En las páginas que siguen se considerará con mayor profundidad, analizándose, al mismo tiempo, sus conclusiones fácticas en base a realidades de los países en que el mismo ha sido adoptado.

(22) Ibidem.

(23) Vid. CLARA K. SULLIVAN: "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978. págs. 94 a 101; Cfr. JOHN F. DUE: "Alternative Forms of Sales Taxations for a Developing Country", The Journal of Development Studies, Vol. 8, Nº 2, enero de 1972; Cfr. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El Impuesto sobre el Valor Añadido ...", ob. cit., Capítulo I, págs. 70 y de 85 a 90.

C. FORMAS DE APLICACIÓN: MODALIDADES Y CLASIFICACIÓN

Las formas de aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado constituyen un capítulo que, más allá de la mera consi
deración operativa inherente a su instrumentalidad, afecta a la misma naturaleza del impuesto. El concepto de éste, lejos de pro
ceder con independencia de su virtualidad administrativa y recau
datoria, conduce su existencia a través de los elementos que van a facultar su cómputo. La definición y consideración que se haga de estos elementos van a determinar la clase de IVA de que se tra
te y, consiguientemente, la aplicabilidad que lleve a la cuantificación de su volumen.

Y dos son los aspectos que, referentes a estas formas de aplicación, deben de considerarse: uno alusivo a las modalida
des inherentes a su cálculo, y otro relativo a su clasificación.

I. MODALIDADES DE APLICACION

Las maneras de aplicación del IVA, en tanto que catego
ría sustantiva de la imposición sobre el volumen de ventas, admi
te distintas formas, que J.F. Due (24) ha expresado en los dos si
guientes principales métodos:

1. Método de cálculo del valor agregado.
2. Método de crédito del impuesto.

(24) Cfr. JOHN F. DUE: "The Value-Added Tax" en "The Western Economic Journal", vol. III, N° 2, 1965. págs. 165 y ss.

Para el cómputo del impuesto según el método de cálculo del valor agregado se precisa definir, primeramente, qué se entiende por valor agregado.

Este concepto difiere según se proceda aditiva o sustractivamente. Desde el punto de vista aditivo, el valor agregado de una empresa es la suma de los salarios, intereses y rentas de los factores naturales devengados por la misma, más el beneficio neto generado en su gestión; mientras que sustractivamente el valor agregado es la diferencia entre las ventas que realiza una empresa y las compras que para ello ha debido afrontar. Calculando el valor agregado de una u otra manera, el impuesto sobre el mismo procede de aplicar sobre él el tipo de gravamen establecido.

El método del crédito del impuesto, por su parte, procura el cálculo del IVA mediante una diferencia: valor resultante de aplicar el tipo establecido del total de las ventas gravables realizadas por una empresa, menos el impuesto de igual naturaleza pagado por las compras que en la misma han tenido lugar.

La clasificación de Due se fundamenta en atención a que se tenga o no en cuenta, para la determinación del impuesto, el concepto de valor agregado: si este es considerado, independientemente de que proceda por adición o sustracción, se tiene el método del mismo nombre, mientras que el método del crédito del impuesto no precisa de la previa definición del valor agregado, por mucho que su concepto vaya implícito en la consideración del mismo y esta ausencia definitoria pueda suponer una cierta imprecisión.

sión de la base del impuesto.

C.K. Sullivan (25), por su parte, establece la misma tipología que Due, aunque procediendo metodológicamente de manera diferente. Su punto de partida no es la definición o no de valor agregado, sino la consideración del procedimiento aditivo o sustractivo para la determinación del gravamen. Según esta autora, los métodos de aplicación del IVA pueden ser:

1. Método de adición.
2. Método de sustracción.

El primero coincide con el método del cálculo del valor agregado obtenido por adición de J.F. Due, mientras que el segundo abarca dos variantes: a) método de las ventas o sustracción del coste, que coincide con el sistema de sustracción de Due, y b) método de crédito del impuesto, que Due considera como categoría sustantiva en su clasificación.

De ambas clasificaciones puede, entonces, derivarse, como hace Fuentes Quintana (26), la siguiente triple tipología de aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado:

(25) Cfr. C.K. SULLIVAN: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 71. "Concepts of Sales Taxations" en "Readings on Taxation in developing countries", Ed. R. Bird y O. Oldman, The Hopkins press, Baltimore, 1964. pág. 335.

(26) Cfr. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., y RICARDO CALLE SAIZ: "El Impuesto ...", ob. cit. Para el desarrollo de este tema seguimos en lo esencial lo expresado por estos autores.

1. Impuesto que grava el valor agregado definido por adición.
2. Impuesto que recae sobre el valor agregado computado por sustracción, e
3. Impuesto sobre el Valor Agregado exigido según el sistema de crédito del impuesto.

Sus conceptos son los expresados al referir la clasificación de J.F. Due, y la cuestión que a partir de ellos se precisa examinar es la de las equivalencias de resultados que por la aplicación de estos métodos pudieran existir.

Los supuestos que han de darse para que las bases sean equivalentes y, por ende, las cuantías del impuesto, para los casos del IVA exigido tanto previa definición del valor agregado por adición o sustracción, son (27):

- a) Igual definición de los productos intermedios (28).
- b) Aplicación de un mismo tipo de gravamen en cada fase del proceso de producción y distribución (29).

(27) Vid. C.K. SULLIVAN: "El impuesto ...", ob.cit., págs.72 y ss. J.F. Due se limita a afirmar que *obviamente, el método del crédito del impuesto y el método de cálculo del valor agregado (adición o sustracción) pueden producir exactamente los mismos resultados.* Vid. JOHN F. DUE: "The Value-Added ...", ob.cit., pág. 166.

(28) Vid. C.K. SULLIVAN: "El impuesto ...", ob.cit., págs. 72 y 73; "Concepts of Sales ...", ob.cit., pág.335; Vid. C.S.SHOUP: "Theory and Background of the Value-Added Tax" en "Proceedings of the National Tax Association", Ed. R.B. Welch, Sacramento - California, 1956. págs.7 y 11. Vid. E. FUENTES QUINTANA: "El impuesto sobre el volumen de ventas: Perspectivas de una idea fiscal española". Anales de Economía, 2^a época N^o 5, enero-marzo de 1964, pág. 75.

(29) Vid. C.K. SULLIVAN: "El impuesto ...", ob.cit., pág. 72; "Concepts of Sales ...", ob. cit., pág. 335.

Y para que esta equivalencia se dé, cualquiera que sea la forma de aplicación del IVA (tanto por definición del valor - agregado por adición o sustracción como por la modalidad del crédito del impuesto), los requisitos habrán de ser:

- a) Que se admitan créditos sobre los productos clasificados como intermedios.
- b) Que no existan ventas exentas.
- c) Que no haya diferenciación de tipos de gravamen en las diferentes fases.

Si se admiten determinadas exenciones el método del crédito del impuesto no permitirá alcanzar resultados similares a los obtenidos con los otros, excepto cuando las exenciones en las fases anteriores se consideren como no deducibles en los procedimientos de adición o sustracción, y tampoco se obtendrán tales resultados si existe discriminación en los tipos de gravamen.

Bajo los supuestos expresados, el siguiente ejemplo numérico refiere las equivalencias examinadas (30):

(30) Véase a continuación, donde se hace una exposición del Método de Adición y en la página siguiente se expone según el Método de Sustracción y del Método del Crédito del Impuesto.

FORMAS DE APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

1.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO COMPUTADO EL VALOR AGREGADO
 SEGUN EL METODO DE ADICION (Valor agregado = Suma de salarios,
 intereses, renta de los factores naturales y beneficios) (31).

	Valor del pro ducto en cada fase	Valor Agregado	Tipo de gravamen	Impuesto
I. FASE	100	100	5%	5,0
Salarios		70		
Beneficios		30		
II. FASE	125	25	5%	1,3
Salarios		20		
Beneficios		5		
III. FASE	200	75	5%	3,7
Salarios		55		
Beneficios		20		
Valor agregado = 200				
Impuesto sobre el Valor Agregado = 10				

(31) Se supone que solamente se incorporan salarios y beneficios para mayor simplicidad.

2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO COMPUTADO EL VALOR AGREGADO SEGUN EL METODO DE VENTAS O SUSTRACCION DE COSTE (Valor agregado = Ventas menos compras a otras empresas).

	Valor del producto en cada fase	Productos intermedios	Valor agregado	Tipo de gravamen	Impuesto
I. FASE...	100	- 0	100	5%	5,0
II. FASE...	125	- 100	25	5%	1,3
III. FASE...	200	- 125	75	5%	3,7
Valor agregado = 200					
Impuesto sobre el Valor Agregado = 10					

3.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO APLICADO SEGUN EL METODO DE CREDITO DEL IMPUESTO (Impuesto sobre las ventas menos impuesto sobre las compras).

	Valor del producto en cada fase	Valor agregado	Tipo de gravamen	Aplicación del método	Impuesto
I. FASE...	100	100	5%	$5,0 - 0,0 = 5,0$	5,0
II. FASE...	125	25	5%	$6,3 - 5,0 = 1,3$	1,3
III. FASE...	200	75	5%	$10,0 - 6,3 = 3,7$	3,7
Valor Agregado = 200					
Impuesto sobre el Valor Agregado = 10					

Como se ve, la exacción total del Impuesto sobre el Valor Agregado importa 10, cualquiera que sea el método seguido en su aplicación, y, por tanto, se da una plena equivalencia cuantitativa entre los mismos.

Las conclusiones que de todo ello se derivan serían, entonces, las siguientes:

- 1.- Si los productos intermedios se definen de la misma manera (condición de identidad de las bases imponibles) y el tipo de gravamen es el mismo en las diferentes fases del proceso de producción y distribución, la cuantía del impuesto será igual, se compute el valor agregado por adición o sustracción. Y, recíprocamente, el impuesto diferirá: a) si se mantiene el mismo tipo de gravamen para cada fase del proceso de producción y distribución, pero se definen de manera distinta los productos intermedios según los métodos de adición o sustracción del costo, y b) si se definen idénticamente los productos intermedios en uno y otro método, pero se modifican los tipos que se aplican en cada fase del proceso de producción y distribución.
- 2.- Partiendo del supuesto de igualdad en la cuantía del IVA, se compute la misma según los métodos de adición o sustracción, las condiciones para que el método del crédito del impuesto permita obtener el mismo resultado habrán de ser: a) que se admitan créditos sobre los productos calificados de intermedios en otros sistemas

temas; b) que no existan ventas exentas, y c) que no exista discriminación en los tipos de gravamen aplicados en las distintas fases. Si no se cumple esta última condición, el método del crédito del impuesto es el único que permite que el tipo efectivo de gravamen coincida con el tipo legal establecido aplicado sobre el valor final del producto.

3.- La determinación del impuesto según el método de cálculo del valor agregado (adición o sustracción) tiene como características el que plantea algunas dudas sobre la inclusión o exclusión de determinados conceptos en el momento de computar el valor agregado, evita el que el impuesto haya de especificarse separadamente en cada factura y se hace más incierta la traslación y, en consecuencia, más difícil la integral desgravación para los casos de exportación. Por el contrario, la determinación del IVA a través del método del crédito del impuesto, al exigir que el impuesto se refleje en cada factura, facilita la desgravación fiscal en frontera, razón que se argumenta como fundamental para ser la clase de IVA adoptada por el Mercado Común Europeo (32), a la vez que constituye, como veremos más adelante, la forma de aplicación del IVA (ITBM) de Panamá.

(32) Vid. J.F. DUE: "The Value Added ...", ob. cit., pág. 166. Vid. C.K. SULLIVAN: "El Impuesto ...", ob. cit., págs. 81 y ss. Vid. E. FUENTES QUINTANA: "El impuesto sobre el volumen de ventas ...", ob. cit., pág. 108.

II. CLASIFICACION DEL IMPUESTO

La clasificación del impuesto, lo mismo que sus modalidades de aplicación, obedece a los distintos criterios en cuya función se realice la misma. Y varias son en este orden las alternativas barajadas por la teoría, las cuales, sistemáticamente, pueden reducirse a tres:

- A. Clasificación en relación con la forma de cómputo de la inversión en la base del impuesto.
- B. Clasificación de acuerdo con el campo de aplicación, y
- C. Clasificación según la naturaleza física o financiera de las partidas consideradas para la determinación de la base.

En función del primer criterio (A), esto es, el que atiende a la clasificación del IVA según las variaciones experimentadas en la inversión, el impuesto puede ser:

- 1) Impuesto sobre el Valor Agregado tipo renta.
- 2) Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo, que admite dos variantes:
 - a) Variante deducción.
 - b) Variante exclusión del interés.

Esta clasificación, debida a C.S. Shoup, ha sido completada por Clara K. Sullivan, que, en virtud de las propuestas de T.S. Admas y Paul Studeski, ha diferenciado del Impuesto sobre el

Valor Agregado tipo renta y consumo, el tipo producto bruto (33). En lo que sigue se analizarán las diferentes clases de Impuesto sobre el Valor Agregado según la aportación de Clara K. Sullivan (34).

1.- Impuesto sobre el Valor Agregado tipo renta.

Cuando para computar el valor agregado se autoriza a las empresas a deducir el valor del equipo capital mediante depreciaciones anuales a medida que se utiliza, el valor agregado así considerado puede ser llamado tipo renta, y, el gravamen que sobre el mismo se aplique, se denomina Impuesto sobre el Valor Agregado tipo renta (35).

2.- Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo.

Cuando se admite que para computar el valor agregado las empresas deduzcan de las ventas el coste de todo el equipo

(33) Vid. T.S. ADAMS: "Fundamental Problems of Federal Income Taxations". The Quarterly Journal of Economics, vol. XXV, agosto de 1921, págs. 527 y ss. Vid. PAUL STUDESKI: "The place of a Value Added Tax in a War Time Fiscal Program". Preliminary memorandum, mimeographed. New York University, abril de 1942, págs. 23 y ss. Vid. C.K. SULLIVAN: "El Impuesto ...", ob. cit., págs. 252 y ss. El Impuesto sobre el Valor Agregado tipo producto bruto, no puede considerarse como una forma racional de imposición sobre el valor agregado, pues implica la doble imposición de los bienes de inversión: cuando se adquieren por las empresas y cuando entran a formar parte del precio final de los bienes de consumo.

(34) Cfr. CLARA K. SULLIVAN: "El Impuesto ...", ob. cit., págs. 249 a 280, don de nos refiere las diferentes clases de Impuesto sobre el Valor Agregado.

(35) Vid. CARL S. SHOUP: "Theory and Background ...", ob. cit., pág. 9. Vid. C.K. SULLIVAN: "El Impuesto ...", ob. cit., págs. 90 y ss. y 263 y ss. "Concepts of Sales ...", ob. cit., págs. 322 y ss. Se denomina Impuesto sobre el Valor Agregado tipo renta, cuando no se hace ninguna deducción por coste del equipo capital en el año de su compra, sino que se realiza a medida que se utiliza.

capital, el valor agregado sería tipo consumo, y el impuesto que sobre el mismo recayese, sería el Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo.

El Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo admite dos variantes:

- a) Variante deducción.
- b) Variante exclusión del interés.

La variante deducción implica la sustracción, en las ventas de la empresa, del valor de la inversión en el año en que tiene lugar.

La variante exclusión del interés del Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo, hace referencia a la deducción en las ventas de la empresa de la depreciación anual más los rendimientos correspondientes de la inversión efectuada (36).

3.- Impuesto sobre el Valor Agregado tipo producto bruto.

Si al computar el valor agregado no se admite la deducción del valor del equipo capital mediante depreciaciones anuales

(36) Vid. CARL S. SHOUP: "Theory and Background ...", ob. cit., págs. 12 y ss. Vid. E. FUENTES QUINTANA: "El Impuesto ...", ob. cit. págs. 76 y ss. Vid. CLARA K. SULLIVAN: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 275. El Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo, queda de manifiesto cuando el coste del equipo capital es deducido en el año de su compra. Ya que el valor agregado que se está representando por el equipo capital, no aparece en las cuentas del valor agregado en el año de adquisición del mismo, sino en años posteriores cuando se está consumiendo en el proceso de producción.

a medida que se utiliza, tal como se realiza en el Impuesto sobre el Valor Agregado tipo renta, se estaría en presencia de la tercera modalidad del impuesto: Impuesto sobre el Valor Agregado tipo producto bruto (37).

Analizadas las clases de Impuesto sobre el Valor Agregado, que pueden admitirse atendiendo a las variaciones experimentales por la inversión, es necesario abordar, finalmente, el tema relativo a la determinación de la base del Impuesto sobre el Valor Agregado según sea tipo renta, tipo consumo o tipo producto bruto, tarea realizada por C.K. Sullivan.

Como se ha expuesto anteriormente, el valor agregado es susceptible de cómputo por el método de adición y por el método de sustracción. Conjugando las diferentes modalidades del Impuesto sobre el Valor Agregado y las formas de cálculo del valor agregado, Clara K. Sullivan ha enumerado las partidas integrantes de la base imponible por un gravamen sobre el valor agregado tipo renta, consumo y producto bruto, tal como se expone en el siguiente cuadro (38):

(37) Como apuntamos anteriormente en una de las citas, el Impuesto sobre el Valor Agregado tipo producto bruto, implica la doble imposición del producto: una en los bienes de inversión y la otra en la depreciación del bien cuando éste entra a formar parte del costo del producto.

(38) Como ha expuesto C.K. SULLIVAN, tanto si la base del Impuesto sobre el Valor Agregado es tipo renta, como si es tipo consumo o producto bruto, puede computarse por el procedimiento de adición o el de sustracción. El procedimiento de adición es el más idóneo para computar flujos de renta y el procedimiento de sustracción para los flujos de productos. Similarmente, el método de adición parece más apropiado para calcular la base tipo renta, y tipo consumo en su variante exclusión del interés. El método de sustracción es de más fácil aplicación, para computar la base de la variante deducción del impuesto tipo consumo y del tipo producto bruto. "El Impuesto sobre el Valor Añadido" de CLARA K. SULLIVAN: Tomado por E. FUENTES QUINTANA en: "Hacienda Pública ...", ob. cit., pág. 394.

FORMAS DE COMPUTAR LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.

1.- BASE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO TIPO RENTA O PRODUCTO BRUTO (39).

Método de renta o adición	Método de producto o sustracción
Sueldos y salarios. Intereses. Renta de los factores naturales. Beneficios (valor agregado).	Ingresos netos de ventas, de la oferta de servicios y de intereses. Autoinversiones. Aumento neto de existencias. Consumo personal por el propietario de productos de la empresa. Menos: Compra de bienes y servicios de otras empresas. Menos: Depreciación.

(39) El método de crédito del impuesto puede también utilizarse, siendo preferible los métodos de adición y sustracción, en todos los casos, en especial cuando existen diferenciación de tipos de gravamen.

2.- BASE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO TIPO CONSUMO

a) Variante deducción (40).

Método de renta o adición	Método de producto o sustracción
Sueldos y salarios.	Ingresos de ventas, de la oferta de servicios y de intereses.
Intereses.	
Renta de los factores naturales.	Consumo personal por el propietario de productos de la empresa.
Beneficio (valor agregado tipo renta).	Menos: Todas las compras de otras empresas.
Depreciación.	
Venta de activos de capital.	
Menos: Gasto de capital.	
Menos: Aumento neto de existencias.	

(40) La base del Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo, variante de deducción, es la que más fácilmente puede determinarse, diferenciándose de la base tipo renta en que permite deducciones por todos los gastos de capital y por el aumento de existencias en vez de la depreciación únicamente. Cfr. RICARDO CALLE SAIZ: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 19.

b) Variante exclusión del interés (41).

Método de renta o adición	Método de producto o sustracción
Sueldos y salarios. Intereses. Renta de los factores naturales. Beneficios netos. Menos: Rendimientos de la inversión efectuada.	Ingresos netos de ventas, de la oferta de servicios y de intereses. Autoinversión. Aumento neto de existencias. Consumo personal por el propietario de productos de la empresa. Menos: Compra de bienes y servicios de otras empresas. Menos: Depreciación. Menos: Rendimiento a la inversión efectuada.

(41) La base del Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo, variante exclusión del interés, se computa deduciendo los rendimientos de la inversión de la base tipo renta. Cfr. RICARDO CALLE SAIZ: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 20.

3.- BASE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO TIPO RENTA O PRODUCTO BRUTO.

Método de renta o adición	Método de producto o sustracción
Sueldos y salarios.	Ingresos netos de ventas, de la oferta de servicios y de intereses.
Intereses.	
Beneficios (valor agregado tipo renta).	Autoinversión.
Depreciación.	Aumento neto de existencias.
	Consumo personal por el propietario de productos de la empresa.
	Menos: Compras por cuenta corriente de bienes y servicios de otras empresas.

El segundo criterio clasificatorio (B) considera el IVA según su campo de aplicación. En relación al mismo, puede ser (42):

(42) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 78. Vid. R. CALLE SAIZ: "T.V.A., V.A.T., I.V.A., El impuesto de nuestro tiempo", en Información Comercial Española, N° 415, marzo de 1968, pág. 37. Vid. CLARA K. SULLIVAN: "Concepts of Sales ...", ob. cit., pág. 334. "El impuesto ...", ob. cit., pág. 75. Vid. C. CAMPET (OECE): "Le Regime Fiscal du chiffre - d'affaires et son incidence sur la productivite". O.E.C.E., París, 1957, pág. 39.

1.- IVA de campo general.

Se aplica en todas las fases del proceso de producción y distribución de un bien, desde el fabricante al consumidor final. Es la forma más perfecta, pues con ella operan plenamente las ventajas del impuesto.

2.- IVA de campo parcial o limitado.

Omite para su aplicación algunas de estas fases constitutivas del proceso de producción y distribución del bien objeto.

Combinando las clasificaciones del IVA según los criterios A y B, puede diferenciarse el Impuesto sobre el Valor Agregado tipo renta, consumo y producto bruto, de campo general o limitado, respectivamente.

Y el tercer criterio clasificacionesl (C) es el que se sustenta sobre una consideración física o financiera (contable) para la determinación de los elementos constitutivos de la base del impuesto. Se sustenta este criterio en la definición del IVA dada por C. Campet (43), que refiere, de una parte, un impuesto único, es decir, que no alcanza al producto más que una vez, y de otra parte, de un impuesto general destinado a alcanzar a todos los productos. Es un impuesto de pago fraccionado, porque - aunque grava al producto más de una vez, su percepción está escalonada a lo largo del proceso de producción y comercialización.

(43) Cfr. C. CAMPET: "Quelques aspects économiques de la Taxe Française sur la valeur Ajoutée". Public Finance. Vol. XII, 1957. pág. 24.

Para respetar el principio de impuesto único, los pagos efectuados en cada fase del proceso de producción y distribución no han de afectar más que a los elementos incorporados al producto en cada fase y que todavía no hayan sido gravados (44).

Este objetivo puede alcanzarse a través de dos procedimientos: Sistema de deducción física y Sistema de deducción financiera.

a) Sistema de deducción física. Según Campet, se puede en primer lugar partir de un análisis físico del producto, en cada fase determinada, y por este examen físico separar, de una parte, los elementos del producto que han soportado el impuesto y, de otra, los que, agregados en la fase considerada, no han sido todavía gravados. Sólo estos últimos serán en esta fase objeto de gravamen (45). O dicho en otras palabras, que del valor del producto a la salida de cada fase se deducirá el valor de los elementos - que entran físicamente en su composición y que han sido objeto de imposición en la fase anterior: la diferencia será gravada (46).

(44) Vid. C. CAMPET (OECE): "Le Regime fiscal ...", ob. cit., pág. 37; "Quelques aspects économiques ...", ob. cit., pág. 27. Vid. E. FUENTES QUINTANA: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 78.

(45) Vid. C. CAMPET (OECE): "Le Regime fiscal ...", ob. cit., pág. 37.

(46) Esta operación se realiza en cada fase del proceso de producción y distribución.

b) Sistema de deducción financiera. Frente al sistema de deducción física se puede partir, en segundo lugar, según C. Campet, de un análisis contable del producto, que algunos denominan financiero, es decir, tener en cuenta simplemente los datos de la contabilidad a la entrada y a la salida de la fase considerada, con el fin de obtener, por diferencia, el valor agregado por el producto en esa fase. El impuesto gravará el valor agregado calculado por medio del análisis contable (47).

Precisadas las características de los sistemas de deducción física y financiera, es necesario interrogarse cuál de estos sistemas es preferible. Campet ha puesto de manifiesto las ventajas del sistema de deducción financiera, frente al de deducción física, por las siguientes razones:

1) El sistema de deducción financiera es de más simple aplicación, puesto que mientras el sistema de deducción física exige que se reconstruya en cada fase del proceso de transformación la composición física del producto, con el fin de determinar los elementos físicamente integrados que no han sido todavía gravados, el sistema de deducción financiera está basado en un simple juego de comparación de elementos contables.

(47) Este sistema se denomina de deducción financiera, porque no son las materias físicamente integradas en el producto las que son objeto de deducciones sucesivas (sistema de deducción física), sino los elementos integrados financieramente.

2) En segundo lugar, el sistema de deducción financiera permite, como fácilmente puede intuirse, calcular con exactitud el valor agregado al producto en cada fase, teniendo en cuenta todos los elementos que concurren en la obtención de este valor agregado (48).

Analizados los criterios utilizados para diferenciar las posibles formas de un Impuesto sobre el Valor Agregado, puede establecerse el siguiente cuadro resumen:

(48) Como hemos visto, el sistema de deducción física implica gravar dos veces a aquellos elementos cuyo valor entra a formar parte del valor final del producto. Esta doble imposición se evita mediante el sistema de deducción financiera: la diferencia entre los valores contables de salida y entrada permite obtener inmediata y simplemente, el valor agregado a gravar.

Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda ...", ob. cit., pág. 397. Vid. C. CAMPET: "Le Regime fiscal ...", ob. cit., págs. 38 y ss.

CLASIFICACION DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

FORMA DE COMPUTAR LA INVERSION EN LA BASE IMPONIBLE	CAMPO DE APLICACION	SISTEMA DE DEDUCCION
- Impuesto sobre el Valor Agregado <u>ti</u> po renta.	- Impuesto sobre el Valor Agregado de campo general.	- Impuesto sobre el Valor Agregado que practica el siste <u>ma</u> de deducción física.
- Impuesto sobre el Valor Agregado <u>ti</u> po consumo: a) Variante deduc <u>cion</u> . b) Variante exclu <u>sion</u> del interés.	- Impuesto sobre el Valor Agregado de campo limitado.	- Impuesto sobre el Valor Agregado que practica el siste <u>ma</u> de deducción financiera.
- Impuesto sobre el Valor Agregado <u>ti</u> po producto bruto.		

A modo de conclusión de todo lo que antecede, podíamos expresar, en términos de "equivalencias del impuesto" que, como ha quedado expuesto, el valor agregado para una empresa puede com

putarse por un doble procedimiento: adición o sustracción. Para el conjunto de la economía nacional, el valor agregado calculado por adición permite obtener la Renta Nacional y, por sustracción, el Producto Nacional. En expresión de C.S. Shoup, *un Impuesto sobre el Valor Agregado es, entonces, un impuesto sobre el producto o un impuesto sobre la renta, dependiendo ello de la perspectiva que se elija para definirlo* (49). En este mismo sentido se ha manifestado el profesor Fuentes Quintana: *Estas equivalencias en la base del Valor Agregado nos prueban que el impuesto que sobre él recaiga, bajo ciertas hipótesis, producirá una presión fiscal semejante a los impuestos que se girasen sobre el Producto Nacional Neto y la Renta Nacional* (50).

Por otra parte, el valor agregado por la economía en su conjunto equivale, en principio, al valor de las ventas al por menor, por lo que un Impuesto sobre el Valor Agregado ejercerá una presión fiscal semejante al gravamen que recaiga sobre las ventas al por menor.

Esta es una primera aproximación de las equivalencias de la base del Impuesto sobre el Valor Agregado, susceptible, no por ello, de un planteamiento más amplio. Siguiendo a C.S. Shoup, cabe diferenciar entre equivalencias que admite la base del Im—

(49) Vid. C.S. SHOUP: "Theory and Background ...", ob. cit., pág. 7. Vid. "Consumption Tax and Wages type and consumption type of Value-Added Tax". National Tax Journal, Vol. XXI, N° 2, junio, 1968. págs. 153 y ss.

(50) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 75.

puesto sobre el Valor Agregado en un sistema económico en el que la inversión neta fuese nula o positiva (51); en el primer caso, un Impuesto sobre el Valor Agregado recaería sobre la misma base que un impuesto sobre las ventas al por menor y sobre la renta, siempre que este último grave toda la renta, y no admita, por tanto, exenciones permanentes (52); mientras que si la inversión neta es positiva, el análisis se complica según la manera que se tenga de computar la inversión, pudiéndose observar, de acuerdo con la clasificación del IVA realizada por C.K. Sullivan, que si el Impuesto sobre el Valor Agregado es tipo renta o producto neto coincidirá con el impuesto sobre la renta ... (si es) ... tipo consumo será equivalente al gravamen que recae sobre las ventas al por menor ... (y si es) ... tipo renta o producto bruto tenderá a coincidir con el gravamen que recayese sobre la renta o producto bruto (53).

(51) Vid. RICARDO CALLE SAIZ: "El Impuesto ...", ob. cit., págs. 8 y ss.
Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., págs. 389 y ss.
"El impuesto sobre el volumen de ventas ...", ob. cit., págs. 70 y 110.

(52) Vid. RICARDO CALLE SAIZ: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 26.
Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., págs. 398 y 399.

(53) Ibidem.

D. ALTERNATIVAS Y ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO

Si hay más de un concepto de valor agregado, y las teorías o, más bien, las hipótesis usadas para justificar el impuesto podrían estar referidas al tipo de medidas empleadas ..., es lógico suponer que la incidencia y los efectos del gravamen variarían con la naturaleza de la base impositiva (54). Son estas palabras de Clara K. Sullivan un preciso resumen de cuanto llevamos dicho en la pregunta que antecede. Continúa, sin embargo, la misma autora, refiriendo que el impuesto se aplicaría al final de los bienes de producción y consumo, o, en otras palabras, a los bienes comprados -tanto- por los inversores y ahorradores, como por los consumidores finales (55).

Pero es el IVA un impuesto múltiple, sin ser, no por ello, un impuesto en cascada. Se recauda en todas las fases del circuito económico de transformación de un bien, girándose exclusivamente sobre el valor agregado en cada etapa, y no sobre el importe total de la transacción.

Antes de entrar, sin embargo, en la exposición de tales elementos creemos conveniente clasificar algunas de las expresiones que con más asiduidad se enfrenta el IVA, para plantear de su mano las alternativas del mismo y la delimitación de esos elementos esenciales.

(54) Vid. CLARA K. SULLIVAN: "El impuesto ...", ob. cit., págs. 220 y ss.

(55) Ibidem.

Y estos conceptos o expresiones pudieran ser:

- Valor agregado.
- Carácter multifásico.
- Objeto del impuesto.
- Base imponible.
- Tipo o "tasa".
- Sujeto pasivo.
- Concepto de transferencia.
- Regímenes especiales.
- Crédito fiscal.
- Neutralidad del impuesto.

- El valor agregado.

Es la producción. A través de cada uno de los procesos de ésta, se presupone un incremento en el valor de los bienes que constituyen su objeto. Esto es, la producción entendida no como un mero "proceso de fabricación" o de transformación material de lo que se denomina materia prima de un bien o servicio específico, sino como una serie de actos o procesos que facilitan el uso de uno u otro en el tiempo y en el espacio.

El transporte de bienes o servicios de un lugar a otro, o el almacenamiento (que es una especie de transporte con respecto al tiempo) implican también actos de producción. El traje que

compramos hecho en una tienda de ropa es el resultado no de un simple acto de compra-venta que hemos realizado, sino una serie de operaciones que apenas comienzan retrospectivamente a partir de aquel, y se ha ido agregando como elementos sucesivos de valor hasta dar lugar al que conocemos como final. Etc.

Existe una indudable relación entre los conceptos de valor agregado, producto y producción. Esta relación, dicho sea de paso, confiere al Impuesto sobre el Valor Agregado una importancia y un interés que rebasan de lo meramente impositivo, constituyéndolo en elemento de interés en las operaciones referentes al producto nacional.

Cuando una empresa compra materia prima de un determinado valor a otras firmas que lo producen, aquellas pasan a ser bienes intermedios, y la empresa agrega, a su valor inicial, el monto de lo que ha pagado por concepto de sueldos y salarios a su personal, el interés del capital, combustible, ... y su propio beneficio. Todo ello constituye lo que se denomina "valor agregado o valor añadido" por la empresa. Pero, aparte de este caso, en el cual los precios de los factores no han sido elaborados por alguien directamente, existen otros en los cuales un bien va pasando por distintas etapas productivas, como sería un escritorio de madera (materia prima de otra etapa, de origen maderero) que es tomado por el sector industrial y puesto a la venta en el sector comercial, mayorista o minorista, con los cuales culmina el ciclo económico respectivo. Y el producto final, vendido bajo la forma de escritorio, resume el valor agregado en esas sucesivas etapas y formas de producción.

- Carácter multifásico.

Refiere esta expresión, como de su propia etimología - puede intuirse, la aplicación del impuesto en las sucesivas fases que comporta la producción-comercialización de un bien, considerada como fase cada una de las secuencias que transcurren entre que dicho bien es transmitido de unos sujetos económicos a otros. Y es importante hacer hincapié en esta característica, por cuanto que la misma da entidad de verdadera naturaleza al IVA, incluyéndolo dentro del campo genérico de los impuestos múltiples, pero con la particularidad de referir su aplicación (y valga repetirlo una vez más) no al valor total por el que resulta girado el bien en cada una de esas fases (que es lo que determinaría la calificación de "en cascada"), sino sólo sobre la parte de dicho valor que en la fase de que se trate se agrega sobre aquel con el que fue por la misma adquirido.

- Objeto del Impuesto.

El objeto de un impuesto refiere la manifestación de riqueza sobre la que éste recae. En el caso del IVA, el objeto lo constituye todo bien económico de la clase que sea, tanto de consumo (final o intermedio) como de producción, y sean éstos materiales o funcionales (servicios). El catálogo de este objeto, por tanto, se haría interminable, pudiéndose por ello mismo decir que su relación la determina las condiciones del mundo técnico en conivencia con las expectativas de mercado de una determinada comunidad, todo lo cual con las excepciones que para cada caso haya

taxativamente que referir.

- Base Imponible.

Con relación a su objeto, la base imponible de un impuesto se constituye como la expresión cuantitativa, legalmente establecida, de la magnitud económica sobre la que recae el mismo. Expresión cuantitativa sobre la que habrá de operar las deducciones establecidas también por la Ley, a fin de poder determinar la cuantía precisa (base liquidable) a que aplicar el tipo correspondiente (o, en su caso, sobre la que se fija la alícuota que se establezca) para la determinación del valor del impuesto.

Por lo que respecta al IVA, pues, la base imponible la constituye el precio de venta del bien objeto del mismo, del cual se deducirán las partidas exentas que lo integran, a su precio de adquisición, obteniéndose la base liquidable, a cuyo monto se aplica el tipo correspondiente para determinar el valor del impuesto. (No entramos a considerar la problemática inherente de que el IVA en cuestión sea tipo renta, tipo consumo o tipo producto bruto, por mucho que no sea indiferente que se trate de una u otra modalidad, pues esta cuestión la veremos más adelante).

- Tipo o "Tasa".

El tipo o "tasa" de un impuesto es la parte que, por unidad o escalón de la base, corresponde percibir al Estado, o, dicho de otra manera, es el importe unitario del impuesto.

En lo que respecta al IVA, cuatro son los tipos que se señalan, y que más adelante vamos a referir. En realidad, lo característico de este impuesto es que el tipo sea único, estableciéndose tipos diferentes sólo para capítulos especiales de muy concreta significación (exenciones, lujo y productos de primera necesidad, fundamentalmente).

- Sujeto pasivo.

Es el elemento personal sometido a la potestad de imperio del sujeto activo, fijado por el legislador para ser parte de una relación jurídica tributaria que puede generar a su cargo prestaciones formales y materiales (56). Esta conceptualización, más o menos literalmente dicha, figura en todas las legislaciones, diciendo al respecto la panameña, en su Código Fiscal, que el sujeto pasivo, en la relación jurídica-tributaria, es la personal natural o jurídica que, según la Ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones u obligaciones tributarias.

- Las Transferencias.

Se entiende por esta denominación, los trasposos de bienes o servicios que, en concepto de compra-venta, un sujeto entrega a otro, así como también toda cesión de bienes que, a título

(56) Vid. MANUEL GONZALEZ SANCHEZ: "Los Sujetos Pasivos del IVA". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. pág. 29.

gratuito, se pueda realizar, considerando cada legislación los su puestos de éstas que se gravan y los que no.

- Regímenes Especiales.

Son aquellas situaciones fiscales peculiares que, por motivos diversos político-económicos, existen en todos los sistemas tributarios, y que se caracteriza por alguna clase de modificación para determinadas partidas dentro de un capítulo homogéneo de tributación.

En el desarrollo general de la legislación del impues-
to, encontramos, en el IVA, regímenes especiales, bien sea modificando las cuotas impositivas, bien estipulando exoneraciones, como puede ser el caso de algunas ventas al por menor o el de los agricultores.

- Crédito Fiscal.

El crédito fiscal, brevemente expresado, no es otra cosa que el importe, a favor del contribuyente, del impuesto pagado por sus compras, respecto de los recuperados por las ventas posterior de un bien. O dicho de otra manera, es el importe del tributo que un contribuyente paga al vendedor de los bienes y servicios sujetos que adquiere para su posterior transformación y venta, en relación con el impuesto que por estas ventas le corresponde tributar y dentro todo ello del mismo período fiscal.

En las declaraciones liquidaciones juradas -dice la legislación panameña- el contribuyente tendrá derecho a deducir del

monto total del impuesto que le corresponde tributar por las operaciones gravadas en el período, el importe que por concepto de este impuesto y durante el mismo período declarado haya pagado en razón de sus importaciones, así como el monto que le hayan cargado en sus adquisiciones internas (57). Aunque el tributo es soportado por el consumidor final de un bien sujeto, contribuyente del ITBM es siempre el transmitente a título oneroso del mismo, esto es, su productor o intermediario. Y este es contribuyente por el total de las transferencias o ventas que en un período fiscal realiza. Su deuda tributaria la constituye el impuesto inherente a las ventas efectuadas; pero si para la realización de tales ventas ha debido incurrir en compras, cuyo costo incorporan aquellas, y estas compras estaban ya gravadas, el impuesto importado por estas últimas constituye su crédito fiscal, el cual le será deducido de la correspondiente liquidación.

- Neutralidad.

Refiere la neutralidad el hecho de que el impuesto debe de establecerse de forma tal que no obstaculice el desarrollo económico del país. Y así, se dice que un tributo es neutral cuando no altera con efectos propios la riqueza afectada y la proyec

(57) Vid. "Código Fiscal de Panamá". Edición preparada y revisada por R.E. FABREGA y JOSE T. CAMPODONOCO CORDOVA. 1978. Título XXII Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles con Crédito Fiscal. Artículo 1057-V, parágrafo 12^a, pág. 399.

ción de ésta hacia el futuro en su encadenamiento con relación a los hechos económicos subsiguientes. Y el IVA es, precisamente, la figura de todas las que integran la imposición sobre las ventas que, a costa de una mayor complejidad, consigue en mayor medida el efecto de neutralidad. Porque es el IVA un impuesto sobre las ventas, de naturaleza no acumulativa, pero que se exige fraccionando su pago entre todas las empresas que intervienen en los procesos de producción y distribución de las mercancías. J.F. Due dice (58), por ello, que se trata de una categoría intermedia entre los impuestos sobre las ventas acumulativas o en cascada, y los de fase única.

Ahora bien, debe tenerse muy en cuenta que existen varias clases de Impuestos sobre el Valor Agregado, y que los efectos de cada uno de ellos son diferentes. Por lo tanto, cuando se habla del IVA es necesario precisar a qué tipo de Impuesto IVA se está uno refiriendo.

En los países de la Comunidad Económica Europea, la prevalencia del Impuesto tipo consumo es absoluta. En el artículo 2 de la Primera Directriz dictada por la CEE (59), sobre armonización de las legislaciones de los estados miembros relativos a este impuesto, plasma esta idea, aunque también prevea la posibilidad

(58) Cfr. JOHN F. DUE: "Impuestos Indirectos". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. págs. 268 y ss.

(59) Cfr. MANUEL G. MARGALLO RIAZA: "Impuesto sobre el Valor Añadido y Mercado Común Europeo". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. págs. 390 y 391.

dad de que cada Estado miembro pueda, por razones circunstanciales, adoptar otro tipo. Sin embargo ningún país hasta la fecha ha hecho uso de esta autorización y, por tanto, la utilización del tipo consumo es general como anteriormente señalábamos.

Por el contrario, países en vías de desarrollo utilizan otro tipo distinto al tipo consumo más congruentes con sus estructuras económicas, ya que ha de tenerse en cuenta que al ser la mano de obra abundante y barata, el tipo consumo no es lo más adecuado (así sucede en Senegal, Costa de Marfil, República de Malgache, etc.) (60).

En Hispanoamérica y China se sigue el modelo europeo, aunque con alguna variante, como es el caso de Argentina que permite la deducción del impuesto que grava los bienes de equipo a medida que el mismo se gasta, es decir, que opta por el IVA tipo renta (61).

En los dos mecanismos del Impuesto, tanto tipo consumo como tipo renta, el sujeto pasivo paga el impuesto a sus proveedores, quienes le transfieren al fisco, deduciéndolo a continuación del impuesto que sobre el volumen de sus operaciones le corresponde liquidar (véase el Crédito Fiscal).

(60) Cfr. JOHN F. DUE: "Impuestos ...", ob. cit., págs. 278 y ss. Cfr. JOAQUIN SOTO GUINDA: "Impuesto sobre ...", ob. cit., pág. 45.

(61) Cfr. MARIA A. DE SALGADO: "Estructura y aplicación del IVA que se aplicará en la República de Argentina a partir del 1 de enero de 1975", en Primeras Jornadas sobre Administración Tributaria, Centro de Administradores Tributarios, llevada a cabo en Buenos Aires (Argentina). Panamá, octubre de 1974. págs. 210 y ss.

Es evidente que, desde el punto de vista económico, lo que importa es el volumen de imposición efectivamente recaudado, y no el método de recaudación, de manera que, despreciando ciertas diferencias secundarias debidas a los métodos de recaudación, se pueda considerar que, desde una perspectiva económica, el IVA equivale más o menos a cualquier otro impuesto sobre las ventas. Pero conviene de todas maneras tener en cuenta las diferencias que pueden existir en cuanto a la "repercusión del impuesto" (62) y a la "imposición oculta".

En lo que concierne a la repercusión, algunos autores estiman que el IVA se repercute de manera más completa que el impuesto sobre las ventas, dado que los sujetos pasivos quieren recuperar el impuesto pagado en sus compras; pero otros consideran que tienen menos probabilidades de ser totalmente repercutido en los precios, pues en un régimen de IVA los sujetos al impuesto son más conscientes del mismo, vía interés en reducir sus costes de producción.

Desde este punto de vista el IVA es preferible a otra clase de impuesto sobre las ventas, y ello por dos razones. En primer lugar, en un régimen de IVA sólo en la última fase el comprador tiene interés en minusvalorar sus compras, pues, como he-

(62) La repercusión del impuesto mide la influencia que ejerce sobre los precios, la creación de un nuevo impuesto. La repercusión es total cuando, a continuación de un aumento de la carga fiscal que grava un producto, la diferencia entre el precio del producto después y antes del aumento es igual a dicho aumento.

mos visto, el sistema de deducción asegura al comprador en las fas anteriores el reembolso del impuesto incluido en sus compras. Una minusvaloración no puede entrañar pérdida de ingresos fiscales a menos que se realice en el valor agregado en la última fase.

Por el contrario, en un sistema de imposición sobre ventas al por menor el minorista y el consumidor (el mayorista y el minorista, si se trata de un impuesto sobre las ventas al por mayor) tienen ambos interés en declarar una cifra inferior a la realidad, y la pérdida de ingresos fiscales debida a esta minusvalo ración se produce sobre el valor total del producto. En segundo lugar, en un sistema IVA, si el deudor puede eludir el impuesto en una cierta fase, el Fisco no pierde nada si puede recuperarlo en una fase ulterior, e, incluso si no lo consigue, habrá recaudado al menos el impuesto correspondiente a las fases precedentes a aquella en que no se recaudó; si la evasión tiene lugar en la última fase, el Fisco sólo perderá el impuesto correspondiente al valor agregado en dicha fase. Por el contrario, si la evasión se produce en otro sistema de imposición sobre ventas, el Fisco es defraudado en la totalidad del impuesto exigible sobre el producto.

Además, el IVA facilita el control de los impuestos sobre los beneficios de las empresas, pues dado que los sujetos pasivos deben contabilizar y presentar sus facturas de compras para poderse beneficiar de la deducción del impuesto, los inspectores o auditores fiscales pueden tomar nota de dichas facturas pa

ra verificar por partes la contabilidad de los vendedores. He aquí una garantía contra una forma de defraudación que podría producirse en un sistema de IVA, pero no en otro régimen de imposición sobre ventas, y que consiste en presentar facturas falsas a fin de beneficiarse de la deducción del impuesto a costa de compras inexistentes. Verdad es que la insuficiencia de personal puede impedir a la Administración Fiscal utilizar completamente todos los datos derivados de un régimen de IVA, pero se puede señalar que el principal peligro de evasión fiscal emana de los pequeños comerciantes que, de todas maneras, pueden quedar al margen del campo de aplicación del impuesto, mediante exenciones que se establecen hasta cierto volumen de negocio.

Independientemente de las mejores garantías que ofrece desde el punto de vista del rendimiento del impuesto, el método de recaudación fraccionada del Impuesto sobre el Valor Agregado favorece al Fisco en detrimento del comercio; en efecto, si una parte del impuesto entra en las cajas del Tesoro antes que con otro régimen de imposición sobre ventas, es porque el sujeto pasivo debe normalmente adelantar el importe del impuesto incluido por sus proveedores en el precio de su compra, y ello ocurre antes de que pueda vender el producto; mientras que en los otros regímenes de imposición sobre las ventas el sujeto pasivo no tiene, en principio, que pagar el impuesto antes de haberlo cobrado del consumidor.

En el plano internacional, el IVA presenta también algunas ventajas en relación con la Balanza de Pagos, permitiendo la compensación fiscal en frontera. Los exportadores, en oposi-

ción a los sujetos pasivos que venden en el interior, obtienen mercancías exentas del impuesto, y esta medida fomenta las ventas exteriores. Mientras que en otro régimen de imposición sobre las ventas, todos los sujetos pasivos exentos pueden, sean o no exportadores, obtener mercancías libres de impuesto (63).

Señaladas las anteriores ventajas, y aún creyendo que las mismas pesan más que los inconvenientes, el IVA no carece de elementos distorsionantes, siendo uno de los más extendidos el provocado por las exenciones. Al impedir éstas el método de deducción, determinan el establecimiento de la regla de prorrata, que supone una carga de "mayor detalle contable" para las empresas que realizan fundamentalmente operaciones exentas. Por otra parte, siguiendo la regla general de aplicación del impuesto, eximir un producto supondría someterlo a la carga oculta de soportar el gravamen repercutido en las fases anteriores sin posibilidad de deducción, cosa que comporta rectificaciones normativas y, por tanto, distorsiones en la mecánica normal del impuesto.

La deducción "inmediata" de los bienes de inversión, por otra parte, supone, en la práctica, un financiamiento de parte de los mismos por el Estado, al permitir que el contribuyente deduzca el IVA en el mismo mes de adquisición del bien, mientras que el ingreso del IVA se hace según se vayan produciendo las ventas

(63) Cfr. OCDE: "La adopción del Impuesto sobre el Valor Añadido (TVA)". "L'observateur de l'OCDE N° 441, febrero de 1970". Traducido por MARIA TERESA MORENO SAMARRIBA. Hacienda Pública Española N° 1. Madrid, 1970. págs. 217 a 220.

de los productos, en base al valor agregado, en los que incide - también una cuota, que es parte del valor del interés.

El régimen de deducción se ve perturbado igualmente por la existencia del "forfait", que si bien en unas ocasiones favorece al contribuyente, en los casos en el que el valor agregado gravado sea inferior en un determinado porcentaje del precio de venta sin impuesto, se producirá un claro aumento del gravamen a cargo del contribuyente, precisamente por el cálculo que se deriva del "forfait".

Pero con la contabilidad y registros exigidos, el IVA se muestra como instrumento especialmente idóneo para sanear situaciones irregulares, en ocasiones generalizadas, mediante la constatación documental de las operaciones realizadas por los distintos sujetos pasivos. Los regímenes de gestión, discriminados por actividades y magnitudes económicas de los sujetos pasivos, suelen considerarse como métodos de adecuación de la presión fiscal a las realidades sectoriales, y como vía especialmente adecuada para la realización de la equidad fiscal (64). Por lo que, junto con las opiniones adversas, debe reconocerse la existencia de muchos estudios que destacan las notas positivas del Impuesto sobre el Valor Agregado.

Pero con todo ello, lo que no hay que olvidar, en ningún caso, es el aporte crítico que la realidad IVA puede susci-

(64) Cfr. JULIO BANACLOCHE PEREZ: "Aspectos sociológicos del Impuesto sobre el Valor Añadido". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 113, septiembre-octubre de 1974. págs. 1.375 y 1.388.

tar. Reconocer sus ventajas no tiene por qué ocultar sus inconvenientes. Hace no muchos años, el Impuesto sobre el Valor Agregado mereció la siguiente frase del Profesor Fuentes Quintana: ... *Es un torpe servidor de la estabilidad y constituye más un obstáculo que una ayuda para lograr la justicia fiscal. Estas limitaciones del impuesto deben proclamarse para atribuirle el lugar que le corresponde, en tanto que la moda actual sobrevalore su importancia. Creo que el calificativo dado por John Fitzgerald Due al Impuesto sobre el volumen de ventas hace una decena de años sigue siendo acertado y generoso: second best, el mejor tributo después del primero, por lo que no convendría olvidar que el primer lugar lo siguen ocupando aún hoy los impuestos sobre la renta y los beneficios. Tras ellos está el gravamen sobre las ventas, cuya perfección ha apuntado mayoritariamente hacia el valor añadido, la gran moda fiscal de nuestro tiempo (65).*

1. EL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible está dentro de las llamadas normas tributarias. Es el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya rea-

(65) Vid. Prólogo al libro de R. CALLE, "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1969. pág. XXVI.

lización origina el nacimiento de la obligación tributaria. La Ley General Tributaria se refiere al hecho imponible ... -como- al elemento material de lo que la doctrina científica denomina si tuación de hecho o presupuesto del tributo. Es indudable que corresponde al criterio discrecional del legislador realizar tal determinación del hecho imponible. De ahí que las leyes específicas de los tributos deban traducir con fidelidad, precisión y términos jurídicos unívocos los conceptos elaborados por la ciencia de la Hacienda Pública en orden al objeto de las distintas clases de tributos. Pero es conveniente hacer constar que al insertar en las leyes específicas las definiciones de los respectivos hechos imponibles se convierte el objeto de cada tributo en un concepto jurídico que habrá de ser interpretado mediante los criterios ordinarios de la Hermenéutica Jurídica (66).

La naturaleza jurídica del hecho imponible debe precisarse partiendo siempre de la conexión que existe entre la realidad jurídica y el mundo social. Todo supuesto de hecho no es más que la realidad social que el derecho acota y transforma jurídicamente. De acuerdo con ello, perderá sentido afirmar que el hecho imponible tiene forma jurídica y sustancia económica. El hecho imponible tiene una forma y una sustancia jurídica, y, además, una consistencia económica. No es sino el presupuesto, de natura leza jurídica o económica, fijado por la Ley para hacer recar so

(66) Vid. Escuela de Inspección Financiera: "Temas de derecho tributario Español". 2ª edición. Madrid, 1976. pág. 38.

bre él un impuesto. Se tratará de una situación más o menos compleja, que variará según la clase de impuesto.

Pero apartándonos algo de una problemática más o menos general sobre el hecho imponible, en lo que concierne a la República de Panamá, el artículo 1^a de la Ley 75 de 1976, por la que se creó el ITBM, refiere positivamente el mismo bajo la denominación de "hecho gravado", incorporando su concepto al Código Fiscal, en el Título XXII del Libro IV, con el número de Artículo 1057-V. Dice textualmente este artículo: *Establécese un impuesto sobre transferencias o transmisiones de bienes corporales muebles que se realicen en la República de Panamá mediante compra-venta, permuta, dación en pago, aporte a sociedades, cesión o cualesquiera otro acto, contrato o convención que implique o tenga como fin transmitir el dominio de bienes corporales muebles (67).*

Se determina así, de manera genérica, el hecho imponible del IVA en la República panameña, según un criterio de transmisibilidad, subrayándose de esta forma el carácter de imposición sobre las ventas que esta clase de gravamen tiene. En realidad, el contenido del hecho gravado así definido procede en buena parte por inclusión: *será hecho imponible todo "acto, contrato, o convención" que implique o tenga como fin transmitir el dominio de bienes corporales muebles (68).* Esta generalidad definitoria presupone, "prima facie", una absoluta prevalencia del impuesto -

(67) Vid. RAMON E. FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal de Panamá",... ob. cit., pág. 394.

(68) Ibidem.

sobre cualquier clase de transmisibilidad en concepto de dominio de bienes corporales muebles, y, por otro lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios a empresas o profesionales, - aún cuando tales entregas sean ocasionales para el transmitente, siempre que el adquirente de los mismos sea una sociedad mercantil, o, en otro caso, que los bienes entregados o los servicios prestados se efectúen o sean necesarios para la actividad empresarial o profesional del adquirente. Esta categoría de hecho imponible es derivada de la propia mecánica del IVA y de razones de equidad, con objeto de que los adquirentes, empresarios o profesionales, puedan deducir íntegramente el impuesto a satisfacer por sus operaciones al haber sido soportadas en todas sus adquisiciones. Pero el desarrollo legal de este contenido se concreta en los sucesivos Parágrafos de la Ley 75 de 1976, y en el Decreto 59 de 1977 que contiene la reglamentación de la Ley anterior (69). Más concretamente, el parágrafo 1º de la citada Ley incluye como causantes del impuesto a las importaciones, las prestaciones de servicios no laborables que conduzca a la obtención de productos elaborados o semielaborados y a los arrendamientos de bienes corporales muebles.

Los parágrafos 7 y 8, a los cuales ya tendremos ocasión de referirnos, limitan por exclusión el contenido genérico del ar

(69) Cfr. "Gaceta Oficial del Estado N° 18.301". Organó del Estado. Panamá. República de Panamá, viernes 25 de marzo de 1977.

tículo 1057-V, al referir taxativamente las exenciones y exoneraciones. Y, por último, el Decreto 59 de 1977, además de completar el capítulo de exenciones y exoneraciones, define con precisión el alcance jurídico de transferencia, eje matriz del hecho imponible del artículo 1057-V del Código Fiscal.

Dice al respecto el artículo 1^a del citado decreto ley que: ... se entiende por transferencia la transmisión de bienes corporales muebles nuevos o usados, a cualquier título, modo o condición ... entre otros:

- a) La compraventa de bienes corporales muebles ...
- b) El uso o consumo personal de bienes corporales muebles por parte de los titulares de las empresas ... aquellas compras de bienes corporales muebles que no son deducibles como gastos a los efectos del impuesto sobre la renta ...
- c) Las permutas, daciones en pago, aportes a sociedades, cesiones de bienes ... mediante los cuales se transfiere el dominio del mismo (70).

Y el artículo 2, continúa:

- a) Las transferencias a que se refiere el artículo anterior, independientemente de quién sea el adquirente. Se

(70) Vid. "GACETA OFICIAL N^o 18.301, del 25 de marzo de 1977". Contenido de la Reglamentación de la Ley 75 del 22 de diciembre de 1976, en el Decreto N^o 59 de marzo de 1977. Panamá. República de Panamá, 1977. págs. 1 y 2.

exceptúan las transferencias a título gratuito motivadas por garantías en contratos de compraventa debidamente documentados;

- b) La importación de bienes corporales muebles ...;*
- c) (De) las prestaciones de servicios no laborales ..., no constituyen hecho gravado las ... de carácter artesanal ...; y*
- d) Arrendamientos de bienes corporales muebles ... (71).*

En resumen, pues, y tal como se expresa en la referida referencia legal, constituye el hecho imponible de este impuesto la transmisión de bienes a título oneroso, cualesquiera que sea el concepto en que se realicen, sin más limitaciones que las que por exclusión se establecen de forma taxativa en el correspondiente articulado de exenciones y exoneraciones. El hecho imponible, pues, o hecho gravado, es definido por inclusión de todo lo abarcable en el propio concepto legal de transferencia. Con tan suficiente generalidad, el legislador ha perseguido (salvo las exenciones positivamente referidas) comprender todo el campo de las ventas, dando cumplimentación así a la característica fiscal de generalidad del Impuesto sobre el Valor Agregado.

(71) Ibidem. págs. 2 y 3.

2. BASE IMPONIBLE

Si la fase fundamental del proceso liquidatorio de un impuesto la constituye la determinación de su base imponible, y ésta no es otra cosa que el conjunto de datos relativos a los elementos de la respectiva materia imponible, que son objeto de medición o valoración para poder llegar a la determinación de la cantidad a pagar por el sujeto pasivo tributario (72), la definición de base imponible podría expresarse como la magnitud susceptible de expresión cuantitativa que refiere la manifestación económica del hecho imponible, magnitud que hay que aplicar a los efectos del cálculo y liquidación de un impuesto, de acuerdo todo ello con los procedimientos y normas legalmente establecidos.

La referencia a la preceptiva legal para la determinación de la base imponible de un impuesto es, cualquiera que sea éste, de inexcusable remisión. Esta procedencia es obvia si se tiene en cuenta que todo impuesto es, antes que nada, un instituto jurídico, cuyo alcance y contenido están formalmente delimitados por Ley. Pero para el caso del IVA conviene hacer en ello especial hincapié, por cuanto que la teoría general del impuesto, de una parte, y las formas de aplicación del mismo, en su manifestación concretas para cada país, de otra, pudieran proporcionar un cierto elemento de incertidumbre que es la Ley quien se preocupa de dilucidar.

(72) Vid. ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA: "Temas de ...", ob. cit., págs. 77 y 78.

El Impuesto sobre el Valor Agregado recae, por definición, sobre el valor que cada una de las empresas intervinientes en su proceso productivo/distributivo agrega al mismo, de donde se podría colegir, "prima facie", que la base imponible del IVA la constituye el valor agregado. En la práctica, sin embargo, no se da esta coincidencia, y ello por razones derivadas fundamentalmente de la inexistencia de un IVA puro de campo general: las exenciones, de un lado y/o la diversidad de tipos, de otro, inciden complicando los procesos de cálculo del impuesto, de manera tal que su solventación se afronta mediante procedimientos de estimación directa, al decir del profesor Ricardo Calle (73), quien añade que incluso para el IVA con régimen de deducción denominado "crédito fiscal", la base imponible determinada no es el valor agregado fiscal, sino los ingresos totales de las empresas que, al aplicarles el tipo de gravamen, determina una cuota de la que se deducen las incorporadas en los "inputs" o compras e inversiones, ingresando la diferencia en el Tesoro. Por todo lo cual, concluye el citado profesor, la definición de base imponible se reduce a unos criterios de valoración.

Y en el mismo sentido se expresan otros autores, tales como Cosciani (74), para quien, determinado el valor de los bienes o servicios que se transfieren o prestan, se aplica sobre ellos la alícuota del impuesto, y del monto resultante se deducen los im

(73) Vid. R. CALLE SAIZ: "Introducción a la versión castellana de la obra de CLARA K. SULLIVAN "El impuesto sobre ...", ob. cit., pág. 54.

(74) Cfr. CESARE COSCIANI: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 216.

puestos cargados en las facturas de compra. O Tejerizo López (75), que refiere que el impuesto debido por quien transmite los bienes o presta los servicios está constituido por la *diferencia entre dos cantidades: una, la que resulta de aplicar la alícuota al valor de la transmisión o prestación, y otra, la cantidad pagada por el sujeto a título de Impuesto sobre el Valor Agregado en relación con las adquisiciones de bienes o servicios inherentes a su actividad económica.*

En estas circunstancias, la práctica legal generalizada de un capítulo más o menos extenso de exenciones o el establecimiento de más de un tipo impositivo (76), interfiere la posibilidad de que la base imponible del IVA coincida con el valor agregado. Si la determinación del impuesto procede de la aplicación de la alícuota sobre el valor total de las ventas realizadas o de los servicios prestados, excluyendo de este total el impuesto de la misma clase devengado por las materias primas incorporadas a ese producto o servicio, evidentemente que las materias primas exentas que no estaban gravadas en su fase de adquisición, o que sí lo estaban pero por alícuota distinta a la del producto fi—

(75) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La Reforma tributaria italiana". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. pág. 65.

(76) De hecho, como veremos más adelante, referir las exenciones como alternativa distinta a la diversidad de tipos casi es una redundancia. La exención es un IVA tipo cero, por lo que hablar de un tipo único general con exenciones es hablar de un sistema con dos tipos.

nal, se verán así sometidas al impuesto, o al complemento de éste, de forma tal que el impuesto resultante para un contribuyente por la transmisión de los bienes o servicios afectos será superior al impuesto que correspondería por aplicación de la alícuota al valor agregado por ese contribuyente a los bienes o servicios transmitidos. O dicho esto con un ejemplo sencillo, sería:

Sea un sistema IVA de tipo único general, t , con exenciones, y sea M el producto considerado. El fabricante/contribuyente de M incorpora, para la producción de éste, la materia prima A , exenta del impuesto, la materia prima B , no exenta, y el valor agregado, V , que incluye el margen de beneficio, siendo el impuesto correspondiente a la adquisición de B :

$$i = t \cdot B$$

En estas circunstancias, el precio de transmisión de M , antes del impuesto y excluido el importe de éste, correspondiente a la adquisición de B , sería:

$$P_M = A + B + V$$

Y el impuesto, I , inherente a esta transmisión:

$$I = t \cdot P_M = t \cdot (A + B + V)$$

La deuda tributaria, D_T , de este contribuyente la constituiría:

$$\begin{aligned} D_T &= I - i = t \cdot (A+B+V) - t \cdot B = t \cdot A + t \cdot B + t \cdot V - t \cdot B \\ &= t \cdot A + t \cdot V = t (A + V). \end{aligned}$$

Deuda que contiene, además del Impuesto correspondiente al Valor Agregado, el impuesto en que incurre la materia prima - exenta incorporada al producto, de donde se deduce que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Agregado, en estas circunstancias de cálculo y en presencia de exenciones (o de más de un tipo impositivo) no coincide con el concepto de valor agregado (77).

Teóricamente, la no efectividad de la exención de un producto en una fase posterior de su proceso de transformación no tendría que producirse si la base imponible del impuesto se definiera según el concepto económico de valor agregado. Pero la complejidad administrativa para el cálculo de éste y el mayor incentivo al fraude que ello podría suponer han generalizado la práctica del procedimiento referido para la determinación del impuesto, obligándose la Ley a definir por tales razones un concepto de base imponible cuya objetivación trasciende la mera expresión teórica del valor agregado.

Y este es el caso de Panamá. Desarrolla nuestra legislación este apartado en el Parágrafo 5º del artículo 1057-V del Código Fiscal (78), distinguiendo las transmisiones de bienes de las

(77) En realidad, sería la naturaleza misma de la exención (o un menor tipo impositivo, en su caso) la que habría que discutir, pues más que de exención (o diferencia de tipo) para un producto como tal, de lo que se trataría es de exención (o diferencia de tipo) en una determinada fase de su proceso de producción o comercialización.

(78) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código ...", ob. cit., págs. 395 y 396.

prestaciones de servicios. En las primeras, discrimina:

- a) Compraventa. La base imponible es el precio de cesión (79).
- b) Permuta. La base imponible la constituye la prestación de más valor.
- c) Daciones de pago, aportes a sociedades, cesiones de crédito y cualquier otro hecho gravado que transfiera el dominio del bien corporal mueble, la base será el valor de los bienes transferidos.
- d) Importaciones: el valor CIF (80) más todos los impuestos, tasas, derechos y contribuciones aduaneras que afecten al bien importado. Si no se conociera el valor CIF, se determinará éste agregándole al valor FOB el 15% del mismo.

En cuanto a los servicios, se especifica:

- a) Prestaciones cuyo objeto sea la transformación de la materia prima en producto elaborado o semielaborado. La base imponible será el precio convenido por el servicio prestado.

(79) El precio se integra con el valor del bien mueble y prestaciones accesorias que realice el contribuyente y que beneficie al adquirente, tales como transporte, fletes, envases, interés por financiamiento. Apartado a), Parágrafo 5º, artículo 1.057-V del "Código ...", ob. cit., pág. 395.

(80) Por valor CIF (costo seguro y flete), se entiende el costo del bien franco a bordo de la nave ... en que se transporte a la República de Panamá ...; incluye los gastos por preparación de documentos y otros gastos necesarios incurridos en el puerto de embarque, el costo del flete, el seguro, comisiones y corretajes hasta el primer punto de arranque en el territorio nacional. Apartado d) del Parágrafo 5º del artículo 1.057-V del Código Fiscal, ob. cit., pág. 396.

- b) Arrendamientos y demás actos cuyo fin sea la cesión del uso o goce del bien: valor del alquiler (o en su defecto, valor del contrato) durante todo el término de su vigencia, siempre que este valor no sea inferior a la depreciación con que se afecte el bien en el mismo período. En este último caso la base imponible será igual a la depreciación más una utilidad mínima del 15% de ésta.

De todo lo cual, pues, se puede concluir que la base imponible del IVA la constituye aquella magnitud que define la Ley como expresiva del valor agregado de un producto, valor agregado que, para cada contribuyente, no tiene por qué coincidir con el valor agregado en su sentido económico.

3. TIPO IMPOSITIVO

Entendido el tipo impositivo como la parte alícuota del gravamen que expresa el mecanismo de cuantificación de la prestación tributaria, a la luz de las legislaciones vigentes son cuatro las clases de los mismos que se pueden establecer:

- 1) Normal. Es el que se aplica, como regla general, a todas las entregas o transferencias de bienes y a las prestaciones de servicios, sean unos y otros nacionales o extranjeros.
- 2) Incrementado. Es superior al normal y se aplica a deter

minadas producciones; fundamentalmente las de carácter suntuario o de lujo.

- 3) Reducido. Inferior al normal y que suele afectarse a producciones consideradas de necesidad, tales como medicamentos, útiles escolares y culturales, etc.
- 4) Tipo Cero. La tasa cero no es otra cosa que la expresión matemática de las exenciones, cuya virtualidad vamos a referir posteriormente y que de hecho cabría considerar en el capítulo de los tipos reducidos.

Pero no todos los países acogen por igual las cuatro categorías referidas. Las discrepancias suelen ser bastantes por países, cosa que en un capítulo posterior vamos a tener ocasión de constatar. Pero en general, cabe poderse decir que es en los países más desarrollados donde se observa una mayor frecuencia en la diversidad de tipos empleados.

La bondad del IVA, aparte de otras cuestiones, no radica tampoco en la diversidad por sí misma de los tipos, sino en los productos afectos a esta diversificación, y habría que estudiar cada caso concreto, para poder establecer una comparación algo rigurosa interpaíses. Pero tampoco es ello nuestro objetivo actual. Nos interesa destacar, solamente, la posibilidad de juego que una diversidad de tipos para el IVA podría procurar, dejando la oportunidad de su acogimiento a consideraciones de política económica.

En Panamá, la legislación vigente establece solamente

dos tipos: el normal y la exención completa, siendo la cuantía del primero del 5%.

Pero tampoco depende la bondad de un impuesto de la cuantía de su tipo por sí sola. Habría que poner a ésta en relación con el cuadro impositivo general, para poder sacar conclusiones válidas, amén de explicar ese cuadro impositivo en el contexto de la economía toda del país estructuralmente considerada. Pretendemos sólo con estas observaciones apuntar la evidencia de la importancia del tipo impositivo, y ello tanto desde el punto de vista de su cuantía como del de su diversidad. Porque puede ser el caso de un país que, teniendo un tipo IVA relativamente bajo, obste una clara injusticia: por ejemplo, manteniendo tasas elevadísimas por el concepto de consumos específicos y no existiendo imposición sobre el lujo. La no existencia de imposición sobre el lujo sería una clara descompensación social, pues equipara el consumo de estos bienes a otros de primera necesidad que, salvo las exenciones, recaerían sobre grupos poblacionales más desvalidos. Etc.

Las consideraciones, pues, de esta naturaleza, pueden ser muy extensas. Dejamos aquí constancia de ello solamente, aun que alguna de sus implicaciones las abordaremos en los capítulos que siguen.

4. TRANSFERENCIAS GRAVADAS Y TRANSFERENCIAS EXENTAS

Al tratar del hecho imponible y referirlo como el supuesto de hecho que define la Ley para hacer recaer sobre él un impues

to, la primera remisión que se hacía para su consideración era la de señalar la circunstancialidad de que es la normativa vigente de cada país la que posibilita, arbitra y delimita su contenido. Recurrimos, por ello, a la Ley 75 de 1976, en la que, de manera genérica, es definido el mismo para el IVA en Panamá, en términos de transferencia o transacción, refiriendo a continuación la particularidad de efecto que imprime a estos conceptos el Decreto N^o 59 de 24 de marzo de 1977.

De los artículos 1 y 2 de este Decreto, a los cuales - nos remitimos otra vez (81), se desprende que transferencia o hecho gravado en el ITBM es toda cesión de bienes nuevos o usados, prestación de servicios o importación, que en concepto de compra-venta de la clase que sea, uso o consumo personal por parte de los titulares de la empresa, permuta, daciones de pagos o aportes a sociedades, prestaciones de servicios no laborales y arrendamientos, con o sin opción de compra, se produzcan en el territorio de la República como consecuencia del ejercicio del tráfico mercantil o comercial.

Y algunas observaciones que al conjunto de este enunciado cabría hacer, serían:

a) Del lado de la cesión de bienes a título de compra-venta, que la misma se entiende sea al por mayor o al por menor, al contado o a crédito, con o sin retención de dominio, por sistemas proporcionales o según cualquier otra modalidad pactada por las

(81) Cfr. ORGANISMO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N^o 18.301 ...", ob.cit., págs.1 a 3.

partes (82). Este concepto legal de cesión habrá de entenderse, necesariamente, a título oneroso, pues así se especifica en el artículo 2^a del referido Decreto, cuando se aclara textualmente que *se exceptúan las transferencias a título gratuito motivadas por garantías pactadas en contratos de compraventa debidamente documentados* (83).

Y este punto entendemos que debiera ser objeto de distinta consideración: si bien el excepto a título de gratuidad se reduce a motivos de garantías pactadas, el mismo creemos que debería estar incluido, simplemente porque si la finalidad última del impuesto es gravar el consumo, no debe ser relevante la naturaleza del negocio que ha provocado el resultado, sino únicamente éste.

En otros casos no pactados, la omisión de onerosidad no se excluye de la transferencia; pero, de hecho, su concepto pasaría por la consideración de uso o consumo personal por parte de los titulares de la empresa, o como permuta, dación de pago, aporte a sociedades o cesión de bienes cuyo objeto sea la transmisión del dominio corporal mueble. Y a este respecto, una observación que el concepto legal de la cesión no refiere, pero que creemos importante hacer, es que la cesión debe entenderse como acto que transmita la disponibilidad económica del bien.

(82) Ibidem. (artículo 1^a, apartado a).

(83) Ibidem. (artículo 2^a).

Las importaciones, a efectos transaccionales, tienen la misma naturaleza que la compraventa. No obstante ello, se exceptúan del ITBM las realizadas con franquicia temporal del Impuesto de Importación.

b) En las cesiones de bienes hay que incluir, como operaciones sujetas, y como transferencias, por tanto, aquellos otros actos que no producen un inmediato efecto traslativo, como la venta de cosa futura, de cosa ajena o de cosa no específica, pues en los mismos existen razones suficientes para que puedan ser gravados y que la propia Ley se ocupa de considerar, en los términos de que la compraventa se entiende *con o sin retención de dominio* (84).

c) Entre los actos que no producen, ni siquiera mediatamente, el traspaso de la propiedad o de un derecho real limitado, está el autoconsumo interno del sujeto pasivo. Supone ello el consumo, por necesidades derivadas de la propia actividad de éste, de determinados niveles de producción manufacturados por él mismo. No lo grava nuestra legislación; se ha excluído de las operaciones sujetas porque no se consideran cedidos los bienes que se transmiten o reciben por parte de sedes secundarias, filiales, sucursales o dependencias de la empresa, es decir, lo que comunmente se denominan "ventas interdepartamentales". Aunque de cara a la propia gestión interna de la empresa tales cesiones tengan un carácter oneroso, su objeto sea la transmisión del dominio de un bien

(84) Ibidem. (artículo 1^a, a).

corporal mueble y la entrega se realice como acto que transmite la disponibilidad económica del bien, su ámbito real de manifestación no es de carácter propiamente comercial; jurídicamente, carece de formalidad las transacciones así realizadas; aunque sus volúmenes puedan ser de bastante importancia, no pone en relación a dos o más sujetos pasivos diferentes, y ello obvia su no consideración por parte de la Ley, no consideración que se realiza no por el concepto de exención, sino por el no reconocimiento de existencia legal de dichas transferencias.

d) Respecto de las prestaciones de servicios, el Decreto 59 nos da el concepto de estos: servicios no laborales prestados por personas naturales y jurídicas que requieran licencia industrial y cuyo objeto sea la transformación de materias primas en productos elaborados o semielaborados cuyas transferencias estén gravadas por el ITBM. Forman los mismos los contratos típicos no traslativos, tales como transporte, mandato, expedición, agencia, medición y depósito. Se trata de contratos con un mero propósito de producir el efecto de constreñir al deudor a realizar una prestación de hacer y no de dar.

Se excluyen taxativamente en el Decreto las prestaciones de carácter artesanal (modistas, sastres, zapateros, mecánicos, - carpinteros y similares), en tanto que las mismas no requieran licencia industrial para ejercitarse.

Hay que decir también que estas prestaciones de servicios han de realizarse a título oneroso, lo mismo que ocurre para las cesiones de bienes.

e) Sobre los arrendamientos conviene destacar que se entienden los mismos de la clase que sean, con o sin opción de compra y realizados a título oneroso. Los arrendamientos han de conceder el uso o goce de un bien corporal mueble, siempre y cuando su duración sea superior a seis meses. La Ley los discrimina como categoría propia distinta a los servicios, aunque en puridad de doctrina un arrendamiento sería sólo una clase dentro de los servicios; la separación respecto de estos se fundamenta en que el impuesto los grava sin requerimiento de licencia fiscal para el arrendador, la cual sí que se precisa para gravar el resto de aquellos.

f) Y constituyen exenciones, por último, a efectos transaccionales:

- Las transmisiones "mortis causa" y las donaciones;
- Las transmisiones por capitulaciones matrimoniales, aporte o división de bienes conyugales;
- Las importaciones directas, exportaciones y ventas realizadas por los entes públicos;
- Las adjudicaciones de bienes consecuencia de juicios ordinarios o especiales;
- Las transferencias de documentos negociables y de títulos y valores en general;
- Las transferencias que se realicen con las agencias autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos ubicados en la Zona del Canal;

- Las transferencias de la clase que fueren, realizadas en las Zonas Libres habilitadas de la República;
- Las operaciones afectas a bienes corporales muebles que se encuentren en recintos aduaneros y almacenes de depósito y cuyo dominio se transfiera mediante endoso de documentos;
- Las exportaciones y reexportaciones de bienes;
- Las importaciones de alimentos, medicinas y combustibles referidos en el artículo 33 del Decreto 59. Al mismo remitimos (85) por la exhaustiva enumeración allí realizada, y
- Las transferencias de bebidas gaseosas gravadas unifásicamente por el artículo 1057-R del Código Fiscal (86).

El problema de las exenciones lo trataremos específicamente en un tema posterior. Hemos referido aquí su enumeración legal, desde el punto de vista de las transacciones que constituyen, a efectos de destacar su contenido en relación con las transacciones sujetas. Y ello porque creemos importante reseñar, en conexión con el hecho gravado y la base imponible, la naturaleza jurídica del impuesto. Por definición, el ITBM recae sobre las transferencias de bienes corporales muebles, incluyendo los servicios que quedan dichos y con las exenciones apuntadas. Este enunciado im-

(85) Cfr. ORGANO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob.cit., art° 33.

(86) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. COMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit., pág. 393.

prime al impuesto un decidido carácter de imposición sobre las -
ventas. Pero el impuesto recae, finalmente, sobre el consumo, y
si son los consumidores quienes soportan su carga, pero calcula-
da ésta, según la acepción teórica del IVA, sobre el valor agre-
gado, la misma parecería que debería coincidir con el concepto
económico de éste. Y ya hemos señalado, al hablar de la base im-
ponible, que ello no ocurre así. Es la transacción o transferen-
cia quien determina la naturaleza del bien sujeto a efectos del
cálculo del impuesto, y no el valor agregado propiamente dicho.
El mecanismo del crédito fiscal evita la duplicidad de carga so-
bre el bien transaccionado, y la técnica de separar el impuesto
del precio de venta del bien suprime la imposición sobre el im-
puesto. Pero al contemplar las exenciones, se comprueba que és-
tas no recaen sobre el producto en sí, sino sobre la transacción
que la constituye, con lo cual, si en una operación posterior los
productos exentos se han incorporado a otros cuya transacción es
sujeta, la exención deja de tener efectividad, lo cual revelaría
que el impuesto, más que recaer sobre el valor agregado, recae
sobre el estado transaccional de un bien o producto, esto es, so-
bre un determinado estado de su proceso de transformación o co-
mercialización.

La cuestión a debatir tal vez sería la de la naturale-
za de los bienes. Evidentemente, la manufacturación de materias
primas da lugar a un producto distinto de ellas, el cual, si se
trata de un bien sujeto, es gravado en su totalidad. Si las mate-
rias primas estaban ya gravadas, no sufren el impuesto nuevamen-
te; pero las que se incorporan exentas sí lo soportan ahora. Con

lo cual el impuesto no recae sobre el valor agregado en su sentido económico, sino sobre un concepto fiscal de éste, que habría que referir como definido por la Ley y cuya definición se sustentaría en el cambio de naturaleza que toda transacción o transferencia imprime a un bien. O dicho en otras palabras, que el valor agregado fiscal sería el valor de un bien sujeto dispuesto para la venta, menos los "inputs" que forman parte de él y que estaban gravados en su momento de adquisición.

E. REGÍMENES ESPECIALES

La generalidad en el ámbito de aplicación de los impuestos, por mucho que se proclame y se persiga, no llega a constituir nunca un hecho de absoluta realización. Razones de índole diversa, tanto técnicas como político-sociales y administrativas y, por qué no, de oportunidad también, manifiestan la violabilidad muchas veces de esa generalidad, por lo que, por muchas que sean las buenas intenciones en este orden, antes de que esa buena intención termine por no procurar nunca un relativo nivel de "deber ser", es preferible bajar al "ser" y ser consciente de las limitaciones de campo en que dicha generalidad es factible de conseguirse, para separarla de los terrenos en que la misma va a ser prácticamente imposible de consecución. Dicho más solemnemente si se quiere, -razones de política económica y social aconsejan reconocer algún régimen discriminatorio en favor de ciertas actividades y operaciones, -de los cuales, en todo caso- debe procurarse limitar la vigencia (87), hasta que la situación administrativa, económica y financiera lo requieran.

Los regímenes especiales, en general, suelen constituir situaciones asociadas a la problemática de las exenciones, y muchos son los autores que refieren, alternativamente, una y otra expresión; *exenciones o regímenes especiales*, por ejemplo, escribe Soto Guinda (88), y aunque efectivamente la exención constituye

(87) Vid. J. SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 396.

(88) Ibidem.

una cierta especialidad de régimen, no todos los regímenes especiales tienen por qué estar integrados por actividades o productos exentos. Con independencia de la diferenciación que necesariamente debe hacerse, en aras de una cierta rigurosidad conceptual entre exención y desgravación (89), el propio Soto Guinda, en la cita que de él remitimos, aún después de identificar exención con regímenes especiales, reconoce que la instrumentalización de las exoneraciones puede hacerse de manera distinta, *a través, según los casos, de un impuesto tentativo ficticio ..., de un tipo de gravamen reducido ..., o de un tipo cero de gravamen* (90).

Entendemos que uno u otro caso, por mucho que su objeto sea eximir del impuesto al producto o transacción en mayor o menor cuantía, es diferente según se trate de exención propiamente dicha, de impuesto tentativo y/o tipo de gravamen reducido, o de desgravación o tipo cero. Por mucho que formalmente las legislaciones de cada país suelen equiparar los tres procedimientos, incluyéndose conjuntamente en el capítulo de las exenciones, las diferencias de procedimiento que cada uno de los mismos comportan le imprimen una diferente naturaleza.

La existencia de regímenes especiales se suele connotar de las siguientes características:

(89) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob.cit., pág. 81. Esta cuestión la tratamos posteriormente en el capítulo IV en el tema "Exoneraciones particulares al tráfico internacional de bienes: la tasa cero".

(90) Vid. J. SOTO GUINDA: "El Impuesto ...", ob. cit., págs. 396 y 397.

- 1.- De que los mismos tienen lugar por la existencia en toda economía de una serie de limitaciones o problemas - técnicos, que inciden tanto en la esfera administrativa del país en cuestión, esto es, en la imposibilidad muchas veces de que la gestión de un impuesto pueda ser realizada con suficientes criterios de economicidad, como en la esfera social del mismo, es decir, en la deseabilidad de procurar un cierto trato de favor a determinados sectores económicos o poblacionales.
- 2.- De que los mismos carecen de sistema único para delimitar su campo de aplicación. En ocasiones, suele atenderse al origen de los bienes o servicios; otras veces, es la naturaleza de estos bienes la que prevalece, y otras, el criterio seguido es fundamentalmente subjetivo.
- 3.- Y de que cada régimen especial comporta una particular derogación del régimen general. Ello provoca que muchas veces no resulte posible determinar qué parte de este régimen general queda verdaderamente sin aplicación; puede tratarse de un producto hasta determinada fase de su proceso productivo/comercial, de un producto desde su origen hasta el consumidor final, o de un sector o actividad determinados, pero en ninguno de los casos es fácil determinar en qué medida afectan esos regímenes al conjunto todo de la economía o a los demás sectores o productos no sometidos a ningún régimen especial.

En estas circunstancias, sin menoscabo de que en el capítulo II refiramos las exenciones sustantivas del ITBM, positi-

vamente tipificadas por la legislación panameña, creemos oportuno referir ahora tres regímenes transaccionales particularmente afectados por esta connotación de regímenes especiales: la importación, la exportación y las pequeñas empresas. Mientras que los productos agropecuarios, energéticos y procedentes de la pesca, las actividades artesanales no precisadas de licencia industrial, las bebidas gaseosas y las transferencias de documentos negociables, de títulos y valores en general, no son afectos al ITBM por razones de la propia naturaleza de esos bienes, con lo cual no causan el impuesto en ningún momento o hasta determinadas fases de su proceso productivo, la exención en las importaciones de que se trate, en las exportaciones opera la tasa cero, y en las pequeñas empresas constituyen sólo exoneración de la última fase de los productos transferidos.

1. IMPORTACION

En las importaciones, el régimen general establece que *causarán el impuesto cuando se trate de bienes corporales muebles o de mercaderías, ya sea que se destinen al uso o consumo personal del introductor, ya sea que se destinen a propósitos de beneficencia, de culto, educativos, científicos o comerciales, ya sea que se utilicen en la transformación, mejora o producción de otros bienes; y, en fin, para cualquier objeto lícito conforme a las Leyes (91), excepto:*

(91) Vid. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal...", ob.cit., pág. 394.

- a) *Las importaciones directas ... que haga el Estado (92)*, entendiéndose por Estado en este caso tanto el Gobierno Central como las Entidades Autónomas, Semiautónomas y los Organismos Descentralizados del mismo. La calificación de "importaciones directas del Estado" las constituyen las mercaderías que proceden del extranjero amparadas por documentos de embarque que señalen al Estado como comprador o consignatario, así como las que realicen particulares en cumplimiento de Licitaciones Públicas, Concursos, Solicitudes de Precios y Contrataciones Directas, pactadas libres de impuestos y cuyo objeto sea la compra de las mismas por el Estado.
- b) *Las importaciones y transferencias de alimentos, medicinas y combustibles que se especifican en las Partidas Arancelarias descritas en el artículo 33 de este Decreto (93)*.
- c) *Las transferencias provenientes de las Agencias autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica ubicados en la Zona del Canal; las transferencias, cualesquiera que sean éstas o quienes las efectúen, realizadas en las Zonas Libres habilitadas en la República*

(92) Vid. ORGANO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob. cit., pág. 6 (artículo 6^a, c).

(93) Ibidem. (pág. 7, artículo 7^a, c).

(Colón y Tocumen), y las operaciones que afecten a bienes corporales muebles que se encuentren en recintos - aduaneros y almacenes de depósito y cuyo dominio se transfiera mediante endoso de documentos (94).

2. EXPORTACION

Las exportaciones, por su parte, son referidas, a efectos de exención, por el parágrafo 8º del Artículo 1057-V del Código Fiscal (95), en los escuetos términos de *exportaciones y re-exportaciones de bienes*. La ausencia de mayores especificaciones legales a efectos de las mismas obvia de mayores comentarios. Son todos los productos que se exportan, de la clase y en las circunstancias que sean, los que están exentos del ITBM, incluyéndose, por tanto, las transferencias que se efectúen en las Zonas Libres y del Canal que hemos referido en el apartado c) en relación con las importaciones. La exportación actúa bajo la denominada "tasa cero", que supone la devolución al exportador del impuesto ITBM que haya anticipado en sus compras con objeto de ser destinadas a sus ventas al exterior. Pero para recuperar este impuesto, el exportador habrá de solicitar, a la Dirección General de Ingresos, los

(94) Vid. ORGANISMO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob. cit. pág. 7. (artículo 7º, d).

(95) Vid. RAMON FABREGA y J. TIOFILO C. CORDOVA: "Código Fiscal ...", ob.cit., pág. 397.

denominados "Certificados con Poder Cancelatorio" en la proporción que del saldo de crédito fiscal corresponda a las operaciones (96) de exportación y/o reexportación de bienes. (Estos certificados los expide el Ministerio de Hacienda y Tesoro y son nominativos, transferibles mediante endoso y con cupones adheridos que se podrán girar hasta por su valor nominal).

La exención en las reexportaciones actúan en el sentido de que las mismas constituyen importaciones de bienes que, bien por incorporación a un producto que se exporta, bien porque se sometan a un exclusivo proceso de mejoramiento, se destinan de nuevo a las ventas al exterior. En tanto que importaciones sujetas, deberán soportar el ITBM a su entrada en Panamá; pero si luego - las mismas se destinan a la exportación, este impuesto le es devuelto al exportador, en concepto de Crédito Fiscal, mediante los referidos "Certificados con Poder Cancelatorio".

3. PEQUEÑAS EMPRESAS

El capítulo último, de la pequeña empresa, es de singular significación. El Impuesto sobre el Valor Agregado, incluso en su formación más simple, es un gravamen de gran complejidad técnica, que exige, para su aplicación correcta, el cumplimiento de rigurosas obligaciones formales por parte de los contribuyentes. Y un amplio sector de sujetos pasivos del IVA, sobre todo si se aplica al impuesto hasta el último estadio del circuito eco

(96) Vid. ORGANISMO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob.cit., pág. 14. (artículo 32).

nómico en cumplimiento del principio de neutralidad, lo constituyen pequeñas empresas, dotadas, evidentemente, de una organización administrativa deficiente y que, en consecuencia, terminan por no poder cumplir plenamente con los requisitos formales demandados por la administración.

Ante esta eventualidad, la legislación panameña establece que no serán considerados contribuyentes del ITBM aquellos pequeños productores o comerciantes cuyo promedio mensual de ingresos brutos sean menor de B/.1.500.- mensuales o menos de B/.18.000.- anuales (97).

La conceptualización, por tanto, de "pequeñas empresas" a efectos del ITBM, hay que decir, a la vista de las cifras indicadas, que no resulta demasiado generosa. La legislación, a este respecto, ha tratado de limitar en lo posible los recortes a la generalidad, neutralidad y uniformidad del gravamen. Pero no sólo ello hay que decir que constituyen los fundamentos exclusivos de esta limitación. Independientemente del favorecimiento que de alguna manera ello supone para el comerciante de reducido volumen de negocio, también se ha pretendido recortar en lo posible una cierta incitación hacia el minifundismo excesivo en el capítulo minorista. La exigencia del impuesto a partir de volúmenes relativamente bajos de ingresos brutos por ventas, presupone un rela

(97) Vid. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit., pág. 398, parágrafo 9^a.

tivo empuje a la modernización de las instalaciones y contabilidades de minoristas ..., a la vez que estimula a poder gozar íntegramente de las exoneraciones de las inversiones realizadas...(98).

La exoneración a las pequeñas empresas hay que decir, por último, que no suponen un recorte excesivo de los ingresos por ITBM (99). La recaudación de este impuesto a través de las sucesivas fases por las que atraviesa el producto sujeto hace que, hasta la fase minorista, el impuesto haya sido recuperado. Se condona, por tanto, en estos casos, solamente el impuesto correspondiente al margen comercial o diferencia entre el costo de adquisición de los bienes y el valor de venta de los mismos, y ello sólo en los casos, como ha quedado expuesto, de volúmenes relativamente bajos de ventas brutas. Solamente cuando se trate de productos exentos hasta la fase de adquisición por el minorista (100), el impuesto no percibido por el Fisco pudiera tener alguna significación; significación no obstante limitada por la razón aludida de ese tan excaso volumen de ventas brutas precisado para poder ser catalogada una empresa como pequeña.

(98) Cfr. RICHARD W. LINDHOLM: "Integrating a Federal Value-Added Tax With States and Local Sales Levies", Proceedings of National Tax Association Seminar on "Balancing our Federal State Local Fiscal System", 1971. National Tax Journal, vol. XXIV, N^o 3. pág. 126.

(99) Cfr. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 150.

(100) Fundamentalmente, los productos agropecuarios, cinérgicos y procedentes de la pesca, los cuales están exentos hasta el momento en que se integran en el circuito comercial, bien en la escala mayoristas, bien directamente a los minoristas para su expedición como ventas al detall.

F. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En el Impuesto sobre el Valor Agregado, *el nacimiento de la obligación tributaria debería coincidir con el momento en que se produce la traslación de la disponibilidad económica del bien o servicio* (101). La afirmación así expresada, no obstante referir taxativamente cuándo debe tener lugar la manifestación del impuesto, entredice potencialmente su localización temporal, por razones -entendemos nosotros- de la diferente casuística que asiste a la diversidad de situaciones sujetas. Si el IVA es un impuesto cuya finalidad es la gravación del consumo, debería resultar evidente que la obligación tributaria surgiera en el momento en que tiene lugar la cesión de la disponibilidad económica del bien sujeto. Pero el concepto de cesión de esta disponibilidad no es de unívoca referencia. El mismo depende de la naturaleza de la transacción de que se trate, y dada la heterogeneidad que puede asistir funcionalmente a ésta, para la localización temporal de la cesión habría que tener en cuenta:

- a) Modo de realizar la actividad.
- b) Sujetos que la titulan, según se trate de personas naturales o jurídicas.
- c) Lugar donde la misma se realiza (territorio nacional o aduana).

(101) Vid. FACIO SCARLATA: "Panoramica dell'imposto sul Valore Aggiunto". *Bollettino tributario d'Informazioni*, Italia 1971. pág. 1.162. (El subrayado es nuestro).

d) Tiempo o momento imputable a su realización.

En realidad, la resolución de estas cuatro cuestiones se resumen en la calificación de la transacción que se considere, a efectos de la pertinente tipificación de la legislación a que se encuentre sometida, pues una vez calificada es la propia Ley la que determina el momento en que nace la obligación tributaria. Si esta obligación no es otra que la de pagar el tributo, o, en otras palabras, la obligación establecida por la Ley de entregar a un ente público a título de tributo una cantidad de dinero (102), es a la Ley a quien compete la fijación de su temporalidad.

La competencia de la Ley en la fijación de los términos por los que tiene que discurrir el nacimiento de la obligación tributaria, tiene importancia en orden al procuramiento de una mejor formalidad para el impuesto, formalidad que se desenvuelve en un contexto más extenso de requerimientos que el del mero nacimiento de la obligación, el cual podríamos resumir en los siguientes siete puntos en los que quedaría incluido éste:

- 1.- Distinguir el momento en que se origina la deuda tributaria de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal: Presentación de declaraciones, deber de prestación de asistencia e informes a los órganos de inspección y, en general, cumplimentación de todos los requerimientos encaminados a hacer posible a la

(102) Vid. ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA: "Temas de ...", ob. cit., pág. 42.

Administración su función pública de gestión tributaria.

- 2.- Aplicar la Ley de que se trate al momento de la realización del hecho imponible y al acto administrativo li audatorio.
- 3.- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el débito fiscal está reglamentado que surja.
- 4.- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- 5.- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes, ya sean personas naturales o jurídicas.
- 6.- Fijar el momento inicial para el cómputo de los plazos de prescripción.
- 7.- Determinar las sanciones aplicables.

La data, pues, del nacimiento de la obligación tributaria, condiciona los demás requerimientos. Estos procederán una vez surgida la obligación, por lo que la preocupación del legislador habrá de afrontar la misma con el objeto fundamental de erradicar de ella la más elemental incertidumbre. El pago del impuesto se cifra, así, en el nacimiento de la obligación, a partir del cual se estipula el plazo para que sea liquidado.

Pero si la certeza del hecho imponible, cualquiera que sea el impuesto, es la que va a referir su devengo, en el caso de la imposición indirecta la fijación de su surgimiento tiene importancia particular. Al recaer esta imposición sobre los bienes producidos, no es indiferente el momento considerado de los mismos a efectos de soportar la tributación.

Los bienes están producidos antes y después de su venta. Por tanto, el señalamiento de que la tributación surta efecto antes o después de que se transfieran es de singular significación. Y la decisión en este orden es la de que el impuesto surta, como regla general, con el acto de la transmisión, siendo las razones que han motivado ello las de evitar que el cedente se vea obligado a anticipar un impuesto que recuperaría mucho después o que cada una de las operaciones en el suministro sea considerado aisladamente con el consiguiente agravamiento de las obligaciones contables (103).

Cada país, por tanto, habrá de determinar, positivamente, cuándo surge la obligación tributaria en relación con el impuesto de que se trate.

Para el caso de Panamá, nuestra legislación tributaria establece que se considerará gravable la renta o bienes producidos en la República provenientes de fuente panameña, esto es, provenientes de todo el territorio nacional, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente y cual

(103) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "Reforma ...", ob. cit., pág. 298.

quiera que sea el lugar de la celebración de los contratos, excepto la renta o bienes provenientes de facturaciones efectuadas desde una oficina establecida en Panamá o de la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquella por la cual dichas mercancías han sido facturadas contra la oficina establecida en la República, siempre y cuando dichas mercancías se muevan únicamente en el exterior y se dirijan desde una oficina establecida en Panamá transacciones que la perfeccionen, consuman o surtan efecto en el exterior (104).

A efectos del ITBM, las operaciones sujetas, surgidas en este contexto de soberanía fiscal, tienen fijado su nacimiento obligacional tributario en el Parágrafo 2º de la Ley 75 de 1976, el cual es desarrollado con posterioridad por el Artículo 4º del Decreto 59 de 1977 (105). Sobre la base de esta normativa, pues, nace la obligación de tributar por este impuesto:

- 1.- En el caso de compraventa de mercaderías, en el momento de la facturación o emisión de comprobante sustituto autorizado por la Dirección General de Ingresos, aún cuando la entrega se realice posteriormente.
- 2.- En el caso de entrega de bienes a consignación, en el momento de la facturación o documentación de la transferencia. (Se entiende a estos efectos por entrega a

(104) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit. págs. 522 y ss.

(105) Cfr. ARTURO HOYOS y VICTORIA ROMERO DE HOYOS: "El Impuesto sobre Transferencias de Bienes Muebles - ITBM". Editorial Litho. Impresora Panamá, S.A. Panamá, 1977. págs. 25 y 26.

consignación la entrega de los bienes por su dueño en depósito a un tercero, con la autorización expresa o tácita de que puede venderlos por su propia cuenta).

- 3.- En el caso de ventas por sistema promocionales (clubes de mercancías y similares), en el momento de la facturación de la mercancía al cliente con derecho a ella.
- 4.- En los casos de uso, consumo personal o retiro de bienes de una empresa por parte de sus titulares, en el momento del retiro o contabilización, según lo que ocurriere primero.
- 5.- En las importaciones, en el momento de la aceptación - por parte de la Administración de Aduana, y en todo caso, antes de su introducción en el territorio fiscal de la República.
- 6.- Para las prestaciones de servicios no laborales, en el momento de su facturación.
- 7.- En el caso de arrendamiento de bienes corporales muebles, con o sin opción de compra, en el momento en que se inicie la relación contractual.
- 8.- En todos los demás hechos gravados, en el momento de la celebración del acto, contrato o convención, o en el momento de la entrega del bien corporal mueble, según lo que ocurriere primero.

CAPITULO II

EL IMPUESTO SOBRE TRANSFERENCIAS DE BIENES MUEBLES

- ITEM -

A. CAUSA Y ORIGEN DE ESTE IMPUESTO

Sobre las causas y origen del impuesto, poco es lo que vamos a decir. El tema está suficientemente tratado por importantes autores (1), y no es nada nuevo lo que al respecto pudiéramos añadirle. Pero nos importa, no por ello, referirlo, con el objeto exclusivo de ubicar en él a la legislación panameña. La República de Panamá, al igual que otros países pertenecientes a su misma área geográfica y socio-política, no es ninguna clase de excepción respecto de su Fisco. Indiscutiblemente que, como cualquier otro país también, no carece de peculiaridades; pero las mismas obvian sólo la diferencia que de alguna manera existe siempre, con carácter general, entre clase y especie: y como clase, pues, nuestra Hacienda Pública no es ningún espécimen particular dentro del área conocida, más o menos convencionalmente, como mundo occidental o capitalista.

La causa y el origen, así, del IVA panameño, o Impuesto con Crédito Fiscal ITBM, no es distinto que la del resto de los países en que el mismo ha sido adoptado o está en vías de adopción. Si la importancia relativa del impuesto ha sido variable a lo largo del tiempo, pudiendo afirmarse por ello que el impuesto

(1) Esta problemática la tratan, desde puntos de vista diferentes, gran cantidad de autores, tales como John F. Due, Carl S. Shoup, Fritz Neumark, Cesare Cosciani, Clara K. Sullivan, Enrique Fuentes Quintana, Ricardo Calle Saiz, Gunter Rau, A.E. de Moor, Finn Stranger, George Egret, Alann G. Davies, - G.S.A. Whatcroft, José M. Tejerizo López, Manuel García Margallo Rianza, - etc., etc.

ha ido ganando el lugar preponderante que hoy ocupa de una forma gradual (2), esta gradualidad tiene que ver de manera destacada en el caso panameño. No es lugar para referir toda la historia de nuestra imposición; pero como veremos más adelante, el ITBM ocupa con su surgimiento una clara laguna de nuestro sistema fiscal: la de la inexistencia de imposición alguna sobre el volumen de ventas. La tarea de modernizar nuestro sistema impositivo, traída por la Administración Torrijos a nuestro país, vinculaba el capítulo de las Finanzas Públicas a una doble calidad de hechos: de una parte, al de la eficiencia administrativo-recaudatoria, con el objetivo de modernizar sus estructuras y asimilar nuestro cuadro tributario al esquema más o menos general adoptado en la mayoría de los países occidentales; pero de otro lado también, la meta que más estrictamente se pretendía, si no ya a corto, al menos a medio plazo, no era (y es) otra que la de procurar un más acusado autonomismo de nuestro financiamiento público. Ya veremos en el capítulo V la participación de los recursos extraordinarios en el conjunto de los ingresos del Estado, y si a ello unimos la decidida política de equipamiento social (Escuelas, Carreteras,...) emprendida, la conclusión de que el impuesto surge en Panamá por necesidades recaudatorias no puede resultar una observación desahortada, por lo que coincide ello con la teoría de diversos tratadistas de Economía Financiera, que han respondido con frecuencia

(2) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., pág. 269.

que la causa del impuesto no puede ser otra que recaudar los ingresos que el Estado y demás Entes Públicos necesitan (3).

El perfeccionamiento, por tanto, de nuestro cuadro impositivo, de un lado, y las necesidades de recursos, de otro, puede decirse, en resumen, que constituyen la causa del Impuesto sobre el Valor Agregado panameño.

El mismo se crearía el 22 de diciembre de 1976 por la Ley N° 75, para que entrara en vigor el día primero de marzo de 1977, bajo la denominación que ya conocemos de Impuesto a las Transferencias de Bienes Corporales Muebles con Crédito Fiscal (ITBM). La conveniencia que tuvo Panamá de implantar este impuesto, hay que decir que procedió, y queremos destacarlo especialmente, por acogimiento a la Resolución de la VI Jornada sobre Administradores Tributarios, celebrada en Buenos Aires en 1974, bajo el auspicio, organización y patrocinio del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, la cual recomendó la conveniencia (4) de la implantación del IVA en los países en vías de desarrollo. Lo que tal vez habría que achacar a esta implantación, es la ausencia de explicaciones suficientes; reconocemos, sin du

(3) Ibidem. pág. 272.

(4) Cfr. CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS. CIAT: "Primeras Jornadas Tributarias: Problemas actuales de administración del Impuesto al Valor Agregado en Europa y América". Secretaría Ejecutiva. Panamá, 1974. pág. 273.

da, su importancia y la oportunidad de su creación en ese doble contexto referido de ausencia en Panamá de imposición alguna sobre el volumen de ventas y de la dependiente situación de nuestras finanzas públicas. Pero entendemos que por ello mismo, una cierta campaña informativa preliminar a su creación, donde se refirieran los motivos de ella, no habría resultado gratuita y, sobre todo, una simple exposición de motivos en la Ley N^o 75 de 1976, se echa especialmente de menos. La práctica de nuestra legislación adolece de esta carencia explicativa, con lo cual el ITBM no iba a ser en este orden una excepción; pero ello no obsta para que hagamos constancia del hecho: una mínima explicación gubernamental creemos necesario que debe hacerse para toda Ley, pero si esta Ley tiene además la importancia de modificar nuestro cuadro tributario, con mayor motivo exigiría la justificación de su oportunidad.

B. DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS

La normativa constitutiva del IVA en la República de Panamá y las reglamentaciones que determinan su ubicación en el conjunto del sistema fiscal panameño, la problemática de su entrada en vigor y su desenvolvimiento posterior, constituyen el objeto de este trabajo. A lo largo de su desarrollo van a expresarse, con cierta profusión, algunos de los puntos más reseñables de todo ello, no obstante lo cual, y a manera de introducción a esta temática, nos parece importante referir algunos de los puntos menos tratados en los diferentes temas, especialmente aquellos de índole conceptual e interpretativa que, dándose muchas veces por sabido, se emplean ambivalentemente y condicionan, en buena medida, el sentido que se da a nuestra acepción de la institución IVA.

Los efectos de la Ley en el tiempo los expresa con toda claridad el Decreto 59 de 1977, que desarrolla la Ley 75 de 1976, en su artículo 35. El mismo dice textualmente: *Este decreto comenzará a regir a partir del 1 de marzo de 1977* (5). Pero una cierta controversia tuvo lugar a la hora de interpretar la efectividad de dicha fecha, algunas de las cuales fueron planteadas a modo de consultas, y publicadas en Notas de la Dirección General de Ingresos, creyendo por nuestra parte, de interés la referencia de dos de ellas, por lo que tienen de clarificadoras en

(5) Vid. "Gaceta Oficial N^o 18.301 ...", ob. cit., pág. 27.

la fijación de esa efectividad temporal, en relación, en parte, con el contenido ya tratado del nacimiento de la obligación tributaria (6).

Plantea una de estas consultas la cuestión de si devenga o no el ITBM (5%) una mercancía sujeta que entró en inventario como venta durante el mes de marzo de 1977, aunque su comprador había pagado el precio de la misma en enero del mismo año. La respuesta de la Dirección General de Ingresos fue la de que la Ley 75 de 22 de diciembre de 1976 fijaba su entrada en vigor el primero de marzo de 1977. Por tanto, aunque el abono de la misma hubiese sido efectuado antes de esta entrada en vigor, la formalidad de la transferencia, de acuerdo con la tipificación legal de éstas, se realizó con posterioridad a esa fecha, por lo que, independientemente de su cobro, el ingreso tuvo realidad contable en plena vigencia de la Ley, constituyéndose así, de pleno derecho, en hecho gravado. La operación daba lugar por ello al nacimiento de la obligación tributaria y, consecuentemente, causaba el impuesto del 5% a calcular sobre el precio del bientransferido.

La segunda consulta a que aludimos, más o menos ficticia como la anterior, pero perfectamente clarificadora de la efectividad de la Ley en el tiempo, razona un supuesto contrario. La

(6) Cfr. "Notas N° 201-46-ITBM del 9-V-77 de la DGI y N° 201-46-ITBM del 8-VI-77 de la DGI" en la obra de ARTURO HOYOS y VICTORIA DE HOYOS: "El impuesto sobre Transferencias ...", ob. cit., pág. 38.

consulta, en este caso, es la de si está sometido a la Ley del ITBM un contrato privado de venta condicional de un bien mueble (Nevera), con retención de dominio, firmado el 28 de febrero de 1977. La respuesta de la Dirección General de Ingreso fue, de acuerdo con los términos en que estaba planteada la cuestión do ble:

- 1^a) Que no se indicaba si el que transfería el bien corporal mueble era o no contribuyente del impuesto. Según la tipificación establecida para estos en la Ley 75 de 1976, y ello era algo que habría previamente que dilucidar, y
- 2^a) Que en cualquier caso es obligatorio, para toda venta, su documentación en factura y no en un mero contrato privado, de acuerdo con los artículos 11 y 12 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, por lo que, si la fecha de la factura fuera posterior al primero de marzo de 1977, la transacción causaría el impuesto, mientras que no lo causaría si la fecha de emisión fuera anterior a la indicada.

Otras de las reglamentaciones importantes son las relati vas a las prescripciones de la Ley 75 de 1976. El párrafo 18 de la misma dice: El derecho de la Dirección General de Ingreso a co brar este impuesto prescribe a los cinco años, contados a partir del primer día del mes siguiente en que el impuesto debió ser pa gado. El término de prescripción se interrumpe por cualquier ac-

tuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto (7).

La creación de la Ley del ITBM originó la modificación de algunos artículos del Código Fiscal en lo referente al Impuesto sobre la Renta, a los timbres usados en operaciones sujetas al régimen aduanero, facturas de ventas al por mayor o facturas de bienes corporales y permutas de los mismos, a los impuestos de degüello y a las retenciones del Impuesto sobre la Renta para la actividad ganadera, de las que destacamos las más importantes.

De esta manera, el artículo 4^a del capítulo II de la Ley 75 de 1976, dice: *Se adiciona el artículo 973 del Código Fiscal con un numeral 28^o, así: Los actos o contratos que deben documentarse por virtud del parágrafo 13^o del artículo 1057-V sobre el Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles.*

Se exceptúan de esta disposición los timbres que se causen en las operaciones sujetas al régimen aduanero incluyendo los establecidos en el parágrafo 2^o de la Ley N^o 2 de 7 de diciembre de 1972.

En consecuencia, quedan derogados o modificados los siguientes artículos del Código Fiscal: 964, numeral 6; sobre recibos: 966, parágrafo 1^o; sobre factura de venta al por mayor: 967, numeral 2^o y Parágrafo de dicho artículo en cuanto a actos, con-

(7) Vid. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit., pág. 401.

tratos, facturas de ventas de bienes corporales y permutas de es
tos mismos bienes.

Artículo 5º: Se derogan los siguientes textos legales:

- a) El Decreto Ley N° 19 de 28 de agosto de 1958, sobre im
puesto adicional de degluello.
- b) Los artículos 1 y 2 de la Ley N° 58 de 11 de diciembre
de 1961, sobre impuesto nacional de degluello.
- c) El Decreto Ejecutivo N° 122 de 5 de agosto de 1971, so
bre la reglamentación del uso de los fondos provenien-
tes del impuesto adicional de degluello.
- d) El Decreto Ejecutivo N° 166 de 9 de noviembre de 1967,
sobre pago por retención del impuesto sobre la renta de
la actividad ganadera, incluyendo la venta de leche cr
da directa del productor al consumidor (8).

Durante el mes de febrero de 1977, la Dirección General
de Ingreso del Ministerio de Hacienda y Tesoro dictó cinco Reso-
luciones para hacer más viable el desenvolvimiento de la Ley 75,
de las cuales resumimos lo más importante:

Los contribuyentes del ITBM que por su volumen elevado
de ventas al por menor, consideren impracticable la extensión de
facturas, se les concederá la sustitución de comprobantes de ven
tas por máquinas registradoras o terminales electrónicos, previa

(8) Vid. "Gaceta Oficial N° 18.244, de 30 de diciembre de 1976". Organó del
Estado. Panamá. República de Panamá. pág. 16.



solicitud a la Dirección General de Ingresos, detallando las características del sistema sustitutivo, pero preservando los intereses fiscales.

Asimismo, para una mejor relación Fisco-Contribuyente, se crea una oficina de consultas tributarias para responder a todas las informaciones y asesoramientos requeridos por los contribuyentes. Por otra parte, las exenciones del impuesto de timbre, a las que se refiere el artículo 4^a de la Ley 75 de 1976 y a los que aludimos anteriormente, comprende:

- 1.- Los contratos y facturas, mediante los cuales se transfiera el dominio de Bienes Corporales Muebles, cuya transferencia esté gravada por el impuesto establecido en el artículo 1057-V del Código Fiscal.
- 2.- Los recibos de pagos correspondientes a facturas indicados en el numeral anterior.
- 3.- Los contratos de arrendamiento de Bienes Corporales Muebles.
- 4.- Los contratos de prestación de servicios mediante los cuales se transforme materia prima en producto elaborado o semi-elaborado.

En consecuencia, continúan gravados con el impuesto de timbres los documentos mencionados en los numerales anteriores, mediante los cuales se realicen operaciones no gravadas con el impuesto establecido en el referido artículo 1057-V del Código -

Fiscal panameño. Por último, ante la vigencia de esta Ley del - ITBM, se adiciona a la Sección Operativa del Departamento de Auditoría Integral, de la Dirección General de Ingreso, la División de Auditoría del Impuesto de Transferencias de Bienes Corporales Muebles, quien tiene, como función especial, la fiscalización de dicho impuesto, de conformidad con los procedimientos y reglamentos internos de Auditoría Integral y los preceptos del Decreto de Gabinete 109 de mayo 7 de 1970 (9).

Respecto de los conceptos utilizados en la Ley 75 de 1976, varios son los que creemos necesario referir, conforme a la Legislación Tributaria panameña:

a) Venta: Todo acto que importa la transferencia a título oneroso de bienes, del dominio de una persona de existencia visible o ideal (vendedor, expropiado locador de obra, permutante, etc.) al dominio de la otra (comprador, expropiante, locatorio de obra, etc.) o que tenga por fin último la transmisión de dicho dominio, independientemente de la designación que las partes den al contrato de origen a la negociación en que se incluye o involucre y de la forma de pago del precio, sea éste en dinero o en especie; además todo acto equiparado a ventas a la Zona del Canal de Panamá.

b) Vendedor: Quien efectúa ventas conforme al alcance dado a esta expresión en el inciso anterior.

(9) Cfr. ARTURO HOYOS y VICTORIA ROMERO DE HOYOS: "El Impuesto ...", ob.cit., págs. 108 y ss.

c) Comprador: Quien obtenga la prestación de un vendedor, conforme a las definiciones anteriores.

d) Bienes de uso y consumo propio: Tanto los bienes consumibles por el primer uso como los que no reúnan dicha condición, cuando sean:

1.- Adquiridos para venta o producidos por el contribuyente y afectados a la propia empresa o explotación, excepto aquellos destinados a ser utilizados en la producción y distribución de bienes o servicios gravados.

2.- Adquiridos para su venta o producidos por el contribuyente y retirados de la empresa o explotación por él mismo, para uso personal o de su familia o para donaciones o entregas a título gratuito, cualesquiera sea su concepto.

e) Importación: La introducción de bienes al país, por cuenta propia o de terceros, aún cuando estos sean particulares.

f) Comerciantes minoristas (ventas al por menor): Quienes efectúen ventas al por menor, entendiéndose por tales las realizadas en cantidad de fraccionamiento y condiciones de precio tales que se pueda presumir que el comprador las destina al uso o consumo personal y de su familia.

g) Costo de adquisición: En el mercado interno, el valor de compra, según resulte de la factura o documento equivalente, deducidas las bonificaciones y descuentos (compras netas), y, en

el caso de importaciones, en valor establecido en la factura comercial o consular al que se agregará, cuando corresponda, los gastos de transporte, seguro y los derechos aduaneros, portuarios y de importación, y los demás gastos realizados hasta el despacho a plazo.

h) Producción de bienes y servicios: Los procesos de elaboración, fabricación o manufactura mediante los cuales se obtiene materia prima semielaborada, mercaderías o servicios, incluyendo las actividades productivas propiamente dichas.

i) Distribución de bienes y servicios: Las actividades de dirección general, administración, depósito, financiación, comercialización, publicidad y similares.

j) Certificado con Poder Cancelatorio: Documentos emitidos por el Ministerio de Hacienda en papel de seguridad y transferible mediante endoso nominativo por su valor total o residual a la fecha del endoso. Puede ser utilizado bajo el sistema de giros - parciales o totales contra el certificado, mediante cupones firmado por el beneficiario.

k) Llevar contabilidad mediante los Principios Generalmente Aceptados: Registro de datos conforme a las normas técnicas generalmente aceptadas y pase de estos registros en cuentas especiales, como los impuestos consignados en la documentación recibida y emitida.

1) Emisión de Facturas: Son notas de ventas, notas de créditos y débitos, recibos o documentos equivalentes, como el que emite la caja registradora, por las operaciones que realicen o en las que intervengan.

Los objetivos básicos que llevaron a la creación de la Ley 75 de 1976, pudiéramos resumirlos en tres:

- 1) Redistribución más equitativa de la carga impositiva en función del objeto social de redistribución del ingreso, no sólo a nivel personal sino también a nivel nacional.
- 2) Racionalización y sistematización del régimen tributario a efectos de dotar a los contribuyentes de medios idóneos y simplificados para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, permitiendo al mismo tiempo un régimen fiscalizable.
- 3) Armonización de los sistemas tributarios, evitando los efectos de la doble imposición en la jurisdicción nacional.

La Ley 75 de 1976 está dividida en diferentes secciones:

- a) Objeto, sujeto y nacimiento de la obligación tributaria.
- b) Base imponible, liquidación y crédito fiscal.
- c) Determinación de las bases: imposición nacional e imposición en importaciones.

- d) Inscripción de contribuyentes, efectos y obligaciones que genera el gravamen correspondiente.
- e) Tasa o tipos impositivos.
- f) Exenciones y exoneraciones.
- g) Infracciones y sanciones.
- h) Recursos del contribuyente.
- i) Facultades de la Dirección General de Ingresos.
- j) Prescripción.
- k) Resoluciones.

Todo este entramado formal y derogatorio da lugar a discrepancias, de índole interpretativo gran parte de las veces y de naturaleza funcional otras, provenientes de las interrelaciones - que necesariamente se dan para proceder a la ubicación o delimitación del terreno tributario perteneciente a un impuesto. Pero, repitiendo palabras de Berliri, las discrepancias en una imposición revisten menor gravedad ante la coincidencia de opiniones acerca de:

- 1) que el reconocimiento de la autonomía no destruye el concepto unitario del derecho mismo, y
- 2) que existen principios generales de derecho financiero y tributario a los que debe recurrirse para la interpretación y la integración de las normas correspondientes y esto, tanto si se admite la autonomía de este Derecho como si la niega (10).

(10) Vid. ANTONIO BERLIRI: "Principios de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero, traducido al castellano por Fernando Vicente Domingo. Madrid, 1964. págs. 19 y 20.

El impuesto habría de tener una pasividad o especie de neutralidad ante la riqueza afectada y su proyección hacia el futuro que no altere, con efectos propios, el natural encadenamiento y relación de los hechos económicos subsiguientes.

Los principales hechos económicos que dominan la política fiscal, según Maurice Lauré (11), corresponden a la necesidad de no crear obstáculos a la división del trabajo, que es la fuente más importante de la riqueza y de bienestar para una "colectividad humana". Pero ocurre que el funcionamiento óptimo de la división del trabajo depende de una cierta "garantía" y una determinada instrumentación.

La garantía consiste en la seguridad de que los bienes útiles para la producción (materias primas, productos semi-acabados o bienes de producción) puedan circular sin trabas entre las empresas, pues sin esta condición una economía fundada sobre la división del trabajo no podría funcionar, en igualdad de condiciones, tan favorablemente.

La instrumentación, por su parte, consiste en la necesaria existencia de un sistema de evaluación de los esfuerzos consagrados a la producción, esto es, de un sistema de evaluación de los productos semi-acabados o de los bienes de producción que una

(11) Cfr. MAURICE LAURE: "Tratado de Política Fiscal". Editorial de Derecho Financiero. Traducción al castellano por Manuel García Margallo Ríaza. Madrid, 1960. págs. 44 y ss.

empresa traspasa a otra, que vaya acompañado de una evaluación exacta de los esfuerzos desplegados por éstas hasta ese momento.

Las exenciones, prescindiendo de los efectos de su utilización, forzosamente originan distorsiones en las opciones o selecciones, aunque sólo se piense en la contracción que los impuestos producen sobre el poder adquisitivo del contribuyente - incidido, a menos que se suponga que el Estado habría de restituir a cada individuo una renta efectiva igual a la que extrae. En esto, ni el legislador preocupado en reducir al mínimo los efectos tributarios sobre el mercado, ni quienes tengan participación en las responsabilidades recaudatorias o reglamentarias, constituyen factores que puedan anular los efectos distorsivos de los impuestos, tanto primarios como secundarios.

En el caso del IVA, el legislador se basa en los componentes del gravamen, el coste y el valor agregado, que vendría - constituido por aquella parte de la misma que no supone una redistribución necesaria para mantener la eficacia del factor productivo (12) hasta llegar al consumidor final, ya que este último pagaría la totalidad del impuesto. El ITBM consigue por otro lado ser progresivo a través de la capacidad de compra del individuo. Se parte de establecer un esquema moral de consumo, en el que

(12) Cfr. WALTER J. BLUM y HARRY KALVEN Jr.: "El impuesto progresivo: Un tema difícil". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. pág. 25.

unas necesidades se valoran más que otras (13). El juicio normativo iguala los sacrificios de los contribuyentes en su capacidad de pago.

Varios autores, estudiados por Manuel de Juano con referencia a las disposiciones legales, entre ellos Bielsa, dicen que la Ley o las disposiciones legales sólo se conciben constituyendo un sistema más o menos definido y homogéneo, que no es expresión del genio del legislador, sino de una formación histórica y de cierta unidad de conciencia jurídica tradicional formada por el influjo de factores y de fuerzas político-sociales y político-económicas. El legislador no crea todo el derecho, sino que únicamente lo sanciona.

En materia tributaria, no hay que olvidar que las leyes fiscales traducen el ejercicio de las atribuciones financieras del Estado, como lo hemos anotado oportunamente, y que el intérprete de la norma, si bien puede acudir a las instituciones del derecho privado, no le es dado trasladarlas al campo fiscal. Dada la autonomía del Derecho Tributario, en tanto que rama del Derecho Público, tales figuras jurídicas podían haber adquirido o exhibido una modalidad diferente.

(13) El IVA, en tanto que imposición indirecta, tiene un efecto general regresivo sobre el sistema económico, y ello pese a que los casos de una cierta diversidad de tipos podía hacer pensar lo contrario. No obstante lo cual, la progresividad que le referimos y que en base al mismo entendemos que se puede establecer, ha de facultarse en términos de progresividad sobre el gasto. Dada la diferente naturaleza o diversidad funcional de éste en términos sociales, puede sustentarse una cierta discriminación del mismo apoyada en juicios de valor más o menos generalmente admitidos, haciendo recaer, vía IVA, diferentes porcentajes en unos y otros, de manera tal que los definidos como más suntuarios o menos necesarios soporten una carga fiscal mayor que los catalogados de más imprescindibles.

Se advierte, pues, que la tributación tiene exigencias propias que deben ser satisfechas para no quebrar el ejercicio - del poder financiero del Estado, si la voluntad del legislador no ha tenido ese sentido. Una necesidad ineludible y una orientación definida conducen, en primer término a la interpretación de una Ley fiscal y a la consideración de la realidad económica del hecho imponible (14), tal como reza en nuestro Código Fiscal vigente, en el artículo 1057-V, párrafos 1^a, 3^a y 26^a, que el Decreto 59 de 1977, en los artículos 1^a y 2^a, tipifica y cuyos procedimientos generan la recaudación del impuesto a cargo de la Dirección General de Ingresos.

(14) Cfr. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., págs. 157 y ss.

C. LOS CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS

Una definición usual de contribuyente es aquella que lo refiere como el titular de la capacidad tributaria. Se encuentra su figura directamente relacionada con los elementos esenciales del tributo; entre los elementos esenciales del impuesto, dice Manuel González Sánchez (15), *existe una conexión que ... opera a través del sujeto pasivo, la cual permite la determinación del "quantum" de la deuda tributaria y su pago. Para comprender la -citada conexión -continúa el mismo autor- ..., es suficiente tener en cuenta que el hecho imponible va referido a un sujeto que realiza una actividad jurídica, la base imponible y la líquida- ble son cantidades atribuidas a un sujeto, el tipo de gravamen puede variar con la base referida al sujeto y con las condiciones de éste, e incluso el sistema de determinación del "quantum" puede variar en función de circunstancias subjetivas (16).*

El contribuyente es, en definitiva, el llamado a soportar el tributo, por ser titular de la respectiva capacidad económica. Pero en ausencia, sin embargo, en la legislación panameña, de una normativa general sobre el mismo -de una Ley General Tributaria-, su referencia habrá de venir constreñida a los supuestos de hecho que en cada caso concreto, para cada tributo, se es

(15) Vid. MANUEL GONZALEZ SANCHEZ: "Los sujetos pasivos del IVA". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. pág. 65.

(16) Ibidem.

tablezcan. Se pudiera subsumir, del conjunto de nuestra legislación tributaria (17), un concepto genérico de contribuyente, que pudiera referirse como la persona natural o jurídica a la que la Ley impone la carga tributaria. El contribuyente no pierde su condición de tal, aunque realice su traslación a otras personas que, por su situación, sean las llamadas a cumplir con la materia lización de las obligaciones establecidas en el Código Fiscal y en los Decretos que para tales efectos se dicten.

Desde el punto de vista jurídico, el contribuyente es, pues, el titular del hecho imponible y soporta la carga tributaria como propia, a diferencia del responsable y del sustituto que lo son por deuda ajena.

Interesa analizar, entonces, el cumplimiento por parte del contribuyente de este deber fijado por el legislador. *El contribuyente es el sujeto pasivo fijado por el legislador y que en el contexto de las normas que disciplinan los tributos se presenta como el centro de referencia de los otros elementos esenciales* (18), y para los efectos del ITBM dentro del régimen legal panameño, son considerados contribuyentes a las personas naturales

(17) La recopilación de nuestra legislación fiscal la recibe, en sus diferentes ediciones, el "Código Fiscal de Panamá". A efectos del presente trabajo, la edición utilizada es la publicada en 1978, preparada y revisada por Ramón E. Fábrega y José Teófilo Campodonico Córdova.

(18) Vid. MANUEL GONZALEZ SANCHEZ: "Los sujetos ...", ob. cit., pág. 65.

y jurídicas, independientemente de su nacionalidad, domicilio o residencia.

No obstante esta genérica definición, nos encontramos con casos especiales, contemplados y aceptados por la ley, como son el de los contribuyentes exentos, que creemos de importancia enumerar. Son éstos (19):

- 1.- Las personas naturales o jurídicas que, en virtud de su condición de proveedores locales conjuntamente con una entidad del Estado, deberán servir de importadores de éste, por medio de licitaciones públicas, concursos y solicitudes de precios y contrataciones directas previstas en el Código Fiscal o en leyes especiales pactadas, libres de impuestos, y cuyo objeto sea la compra por el Estado de Bienes Corporales Muebles.
- 2.- El Estado. A estos efectos se entiende por Estado el Gobierno Central, las Entidades Autónomas, Semiautónomas y Organismos Descentralizados del mismo.
- 3.- Los pequeños productores o comerciantes cuyo promedio mensual de ingresos brutos sean menor de (B/.1.500.-) mil quinientos balboas mensuales, o menor de (B/.18.000.-) dieciocho mil balboas anuales.

(19) Vid. ORGANISMO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob. cit., págs. 6 y 7. (Artículo 6 del Decreto 59 de 24 de marzo de 1977).

- 4.- Los artesanos, tales como modistas, sastres, zapateros, mecánicos, carpinteros y similares, en cuanto no requieran licencia industrial para el ejercicio de sus actividades.

La Ley 75 de 1976 y el Decreto 59 de 1977 dicen que son sujetos del ITBM el transmitente, sea éste comerciante, productor o industrial, en razón de la naturaleza de su actividad o del monto de sus operaciones, según lo determine esta ley; el importador por cuenta propia o ajena, y el prestatario de servicios o arrendador en los casos tipificados en los acápites b) y c) del párrafo 1^a (20). Por tanto serán contribuyentes de este impuesto: toda persona natural o jurídica que realice los hechos gravados descritos en el artículo N^o 2 del Decreto 59 de 1977, en el ejercicio de sus actividades comerciales, industriales o similares, cuando el promedio mensual de sus ingresos brutos totales en el año fiscal de que se trate sea de (B/. 1.500.-) mil quinientos o más, y quienes importen bienes gravados por este impuesto, por cuenta propia o ajena, aunque no se encuentren comprendidos en el acápite anterior.

Los contribuyentes deberán percibir efectivamente, o hacerse responsables del impuesto determinado por sus operaciones gravadas, realizadas al contado o a crédito. Por el contrario, -aquellas personas naturales o jurídicas, que no son contribuyen-

(20) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob. cit., pág. 395.

tes, no podrán, bajo ningún concepto, cobrar o percibir el impuesto que el Decreto 59 reglamenta (21).

En materia de clasificación los contribuyentes se delimitan en dos categorías, sobre la base de sus ingresos brutos y su período liquidativo. Esta clasificación se denomina: "clase uno" y "clase dos". La "clase" determina el período tributario dentro del cual el contribuyente deberá declarar, liquidar y pagar el impuesto, y el número refiere la percepción o cuantía afectada a esos períodos.

Los contribuyentes "clase Uno" son aquellos cuyo promedio de ingresos brutos mensuales ha sido mayor de (B/. 5.000.-) cinco mil balboas y su período de liquidación fiscal lo constituye el mes.

Los contribuyentes "clase Dos" son aquellos cuyo promedio de ingresos brutos mensuales ha sido de (B/. 1.500.-) mil quinientos balboas o más y no mayor de (B/. 5.000.-) cinco mil balboas, y su período fiscal de declaración y pago del impuesto es el trimestre.

Los contribuyentes no podrán cambiar de clasificación durante el año calendario, aún cuando ocurrieran variaciones en el promedio de sus ingresos brutos en ese período. Estos serán reclasificados anualmente sobre la base de sus ingresos brutos declarados durante el período fiscal anterior, para ponerse en práctica

(21) Cfr. ORGANO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob. cit., págs. 9 y 10.

tica al inicio del próximo calendario fiscal (22).

Según la legislación panameña del ITBM, este impuesto se aplica a los contribuyentes que efectúen transacciones de negocios efectuados por personas físicas o jurídicas, que compran, venden y revenden, o se comprometen a transacciones comprendidas dentro de una actividad industrial o comercial, o sea, a quienes realizan los llamados "actos de comercio" definidos en el Código de Comercio. Los contribuyentes de pleno derecho que paguen el impuesto del ITBM pueden dividirse, básicamente, aparte de su clasificación oficial, en cuatro categorías:

- a) Los productores, entendiéndose el término en sentido fiscal y no económico, o sea, no sólo los que fabrican, transforman o extraen, sino también aquellos que dan a sus productos una presentación comercial, incluidos los empresarios que hacen realizar a terceros operaciones de producción, y las personas que el legislador ha querido incluir en esta categoría.
- b) Los negociantes, entendiéndose particularmente en este caso a los mayoristas y detallistas. Estos últimos siempre y cuando la venta pase de (B/. 1.500.-) mil quinientos balboas al mes.
- c) Los arrendadores de bienes corporales muebles.
- d) Los importadores en general, empresas o personas naturales, que importen del exterior mercancías o productos.

(22) Ibidem.

El legislador, bajo la rúbrica indicada, incluye tres puntos fundamentales en las obligaciones de los contribuyentes: la obligación contable, la traslación y la deducción. (De los que cabe indicar que están obligados a efectuar la declaración-liquidación y el pago del tributo en los plazos y formas que reglamentariamente se han establecido. Igualmente, deberán ajustarse a las normas que se dicten por vía reglamentaria en cuanto a sus obligaciones de índole contable o de registro, expedición de facturas o documentos análogos, presentación de declaraciones, aportación de datos o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas con otras personas).

1. LA OBLIGACION CONTABLE

La obligación contable del contribuyente la realizará bajo la regulación que a los efectos de su negocio estipule el Código de Comercio, y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

2. LA TRASLACION

La traslación económica o repercusión trata de explicar quién paga realmente un impuesto a través de las funciones de demanda y de oferta, mientras que la traslación jurídica es la acción mediante la cual el sustituto de un impuesto repite la cantidad efectivamente pagada haciéndosela satisfacer a la persona que realiza el hecho imponible (23).

(23) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La reforma ...", ob. cit., pág. 243.

3. LA DEDUCCION

Sólo a través de la traslación es posible realizar la deducción del propio impuesto para que éste no se convierta en elemento de coste, ya que se trata de gravar el consumo y, por lo tanto, a quien efectivamente se obliga a pagar el impuesto es al consumidor.

La traslación de este impuesto se efectúa en vía de re petición y, en ningún momento, en vía de retención. Esto resulta claro, si tenemos en cuenta que quien ejerce la traslación es el vendedor, cedente o prestador del servicio, es decir, la persona que recibe el precio de la cesión o prestación y que añadirá la cuantía del impuesto que grava la misma operación.

El contribuyente tiene la obligación de efectuar la - traslación y de cargar al comprador o adquirente la cantidad del impuesto; esta cuantía debe aparecer separadamente en la factura o documento que sirva para tal fin.

El ITBM, para concluir, es solamente, pues, un elemento concreto del conjunto del sistema fiscal sobre las ventas; la Ley identifica a aquellos que están bajo su régimen particular, y tales contribuyentes están divididos en dos grupos o clases, como acabamos de ver.

D. ACTIVIDADES EXENTAS

Referíamos en el capítulo I, al hablar de los regímenes especiales, que los mismos constituyan excepciones introducidas en el régimen general de aplicación de un impuesto, las cuales se resolvían, la mayoría de las veces (24), mediante el otorgamiento de tratos de favor "versus" exenciones (25), que al decir de Borrás Alegría (26) son utilizadas para determinadas personas, atendiendo a las funciones que realizan, de acuerdo con su particular situación.

Connota esta afirmación el carácter objetivo de las exenciones, esto es, el hecho de que se refieren a las actividades desarrolladas sin tener en cuenta a la persona ejercitadora de esa actividad. Pero esta afirmación, como veremos seguidamente, para el caso de Panamá, es excesivamente restrictiva; como dice Tejerizo López (27), ello ocurre en la mayor parte de los ca-

(24) En puridad de teoría, régimen especial debe ser tanto el que consista en exención o reducción de la tasa general, como el que suponga, para determinadas transacciones, una tasa superior a la normal, pudiéndose decir entonces que tales regímenes consisten no sólo en el otorgamiento de tratos fiscales de favor, sino en la imposición de determinadas "penalizaciones".

(25) Considerada la exención en un sentido amplio, la misma consiste no sólo en la exclusión de un producto del campo de aplicación de un impuesto o en la aplicación de la tasa cero, sino también en la aplicación de un tipo reducido: la exención en este caso consistiría en la diferencia entre la tasa general y el tipo reducido.

(26) Cfr. ALEGRIA BORRAS: "La doble imposición: Problemas jurídicos Internacionales". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. pág. 68.

(27) Cfr. JOSE M. LOPEZ TEJERIZO: "La reforma ...", ob. cit., pág. 224.

sos; pero existen supuestos que la Ley tipifica en los que son los sujetos los exonerados, independientemente de la naturaleza y contenido de la transacción.

Como ha quedado también dicho, las exenciones, cualesquiera que sean las razones que la avalen, ni se avienen bien con la naturaleza de generalidad del IVA, ni tampoco con su mecánica, especialmente en los casos, como el de la República de Panamá, en los que se ha optado por la modalidad del Crédito Fiscal. Las exenciones en el ITBM son de dos clases:

- a) Total, esto es, que afectan al producto o servicio de que se trate, cualquiera que sea la fase transaccional atravesada por el mismo. Y ello según una doble modalidad: bien por exclusión del producto del ámbito de aplicación del impuesto, bien por aplicación al mismo de la tasa cero.
- b) Simple o parcial, es decir que afectan a los productos o servicios sólo en o hasta determinada fase de su proceso transaccional.

Al suponer la exención total su aplicación al conjunto de las fases por las que atraviesa un producto hasta llegar al consumidor final, éste obtiene, con la adquisición del mismo, un beneficio equivalente a la carga fiscal no exigida. Pero cuando la exención es parcial, su aplicación comprende solamente las primeras de esas fases, debido a lo cual el efecto recuperación permite tener una recaudación idéntica a la que se obtendría en el

otro caso, aún habiéndose logrado discriminar en favor del sujeto pasivo (28) de aquellas fases. El perjuicio que esto supone se manifiesta para un IVA exigido según deducción indirecta o deducción de cuotas (29); si el IVA exigido lo fuera según una rígida aplicación del método de deducción directa (ventas menos compras, con independencia del previo gravamen o no de éstas) (30), la exención no se anularía en las fases posteriores, con lo cual no se alteraría sustancialmente la estructura formal del impuesto.

Pero el ITBM es un IVA exigido según el método de deducción de cuotas; así se desprende del artículo 22 del Decreto N^o 59 que reglamenta el artículo 1^o de la Ley 75 de 1976 (31). En el tema de la recaudación (Capítulo III de este trabajo), se incluye copia de la Declaración-liquidación, donde se expresa la base liquidable del impuesto bajo los términos de "Total de operaciones gravadas en el período declarado". Pues bien, este total es el resultado de restar del total de las operaciones gravadas

(28) Vid. J. SOTO GUINDA: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 150.

(29) Cfr. CARL S. SHOUP: "Public Finance", Aldine Publishing Company. Chicago, Illinois, 2^a edición. 1970. pág. 9; y FELIX DE LUIS: "Alternativa que ofrece el Impuesto sobre el Valor Añadido", Hacienda Pública Española, N^o 29. Madrid, 1974. págs. 38 y ss.

(30) Vid. J. SOTO GUINDA: "El Impuesto ...", ob. cit., nota 58, pág. 150.

(31) Vid. ORGANO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial, N^o 18.301 ...", ob. cit., pág. 12.

y no gravadas, el total de operaciones no gravadas incluidas en el párrafo 8^a del artículo 1057-V del Código Fiscal, párrafo que refiere no las adquisiciones exentas incurridas por el contribuyente, sino las transferencias exoneradas que éste realice, con lo que dichas adquisiciones exentas formarán parte de la base liquidable y, *vía efecto recuperación, la cuota total que, en principio, debiera haber sido exigida fase por fase, desde la primera hasta la última, se recaudará ... a partir de la fase posterior a la exenta* (32).

Por todo ello, *la garantía de neutralidad del impuesto exige limitar severamente las exenciones, puesto que ello supone una interrupción en el proceso del normal funcionamiento del gravamen. Tanto es así que, en realidad, a diferencia de lo que sucede en otros tributos y de la idea que comporte la exención en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, la exención supone normalmente una sanción a quien se concede, puesto que implica la imposibilidad de deducir el Impuesto repercutido traspasándole - las ventajas, en cambio, al adquirente* (33).

Pero, a pesar de todos estos inconvenientes, las exenciones constituyen un capítulo inevitable en la legislación comparada, y Panamá no es ninguna excepción. De los párrafos 7^a, 8^a y 9^a del artículo 1057-V del Código Fiscal (34), y de la re-

(32) Vid. Vid. J. SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 150.

(33) Vid. "Boletín de las Cortes" N^o 131. Madrid. pág. 2862. Para una mejor comparación del proyectado IVA en España, véase el artículo 1057-V del Código Fiscal de Panamá y el Decreto N^o 59 de 1977, ya citado.

(34) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit. págs. 396 a 398.

glamentación que de estos párrafos hace los capítulos IV y VII del Decreto N^o 59 de 1977 (35) se deduce una triple clarificación:

a) Transacciones que no causan el impuesto. Las contiene el párrafo 7^a referido, y son:

- Las transacciones a título gratuito, "intervivos" o "mortis causa", ya gravadas con el impuesto de asignaciones hereditarias y donaciones.
- Las transacciones en capitulaciones matrimoniales, aportes o división de bienes conyugales.
- Las importaciones directas, exportaciones y ventas que haga el Estado.
- Las adjudicaciones de bienes dentro de cualquier juicio, ordinario o especial, incluidos los de división de bienes.
- Las transferencias de documentos negociables y de títulos y valores en general.

b) Transferencias exentas. Según el párrafo 8^a del artículo 1057-V del Código Fiscal, son:

- Las ventas de productos agropecuarios, de la caza o de la pesca en estado natural o sometidos a un único proceso de engorde, matanza o refrigeración.

(35) Cfr. ORGANO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N^o 18.301 ...", ob.cit., págs. 6, 7 y 11.

- Las exportaciones y reexportaciones de bienes.
- Las transferencias realizadas por las Agencias autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica ubicadas en la Zona del Canal.
- Las operaciones en las Zonas Libres (Colón y Tocumen).
- Las operaciones que afectan a bienes corporales muebles que se encuentren en recintos aduaneros y almacén de depósito y cuyo dominio se transfiera mediante endoso de documentos.
- Las transferencias de bebidas gaseosas.
- Las importaciones y transferencias de combustibles, lubricantes, alimentos y medicinas especificados en el artículo 33 del Decreto N° 59 de 1977.

c) Contribuyentes exentos. Los referidos en el párrafo 9º citado, esto es:

- Los pequeños productores o comerciantes cuyo promedio mensual de ingresos brutos sean menor de B/.1.500.- mensuales o menos de B/. 18.000.- anuales.

Las especificaciones que en relación con las importaciones, las exportaciones y las pequeñas empresas creimos necesario considerar, ya las referimos en el tema de los regímenes especiales. Asimismo aludíamos allí a la diferente naturaleza ostensible

tada por el conjunto de las exenciones establecidas para el IVA en Panamá, diferente naturaleza que creemos haber matizado con el agrupamiento de esas tres distintas categorías de exenciones que acabamos de realizar.

Sobre esta diferenciación, entonces, conviene no obstante, hacer alguna precisión conceptual. La Ley N^o 75 de 22 de diciembre de 1976, constitutiva del ITBM e integradora del referido artículo 1057-V de nuestro Código Fiscal, tipifica taxativamente como exención sólo las transferencias que recogemos en el apartado b) de nuestra clasificación, y como actividades no sujetas o como no contribuyentes, los apartados a) y c), respectivamente, de esa clasificación. Pero no obstante ello, el referido Decreto N^o 59, reglamentador de la Ley, califica a nuestro apartado c) claramente de exención. Y ello tiene alguna importancia doctrinal. Si como decíamos al comienzo de este tema algunos autores sólo refieren las exenciones en atención a su carácter objetivo, la consideración de exentas de las importaciones, exportaciones y ventas realizadas por el Estado, sean éstas de la clase que fueren, constituyen una exención claramente subjetiva establecida como tal por la Legislación de Panamá.

En cuanto a la calificación como no contribuyentes de los definidos pequeños empresarios, por mucho que la Ley no tipifique como exenciones, nuestra opinión es de que realmente lo son. Si la reglamentación de la Ley (Decreto 59) incluye como exención a los no causantes del impuesto según la Ley, la misma razón debe existir, analizada su naturaleza, para incluir como exentos -

las tipificaciones de no contribuyentes. Creemos, por ello, que en este extremo de lo que realmente adolece nuestra legislación es de una decidida imprecisión conceptual.

E. EL CRÉDITO FISCAL

El ITBM es un impuesto que, recayendo en definitiva sobre el consumidor final, quien lo soporta con el precio de adquisición de los bienes de que se trate, es ingresado al Fisco por todos y cada uno de los intervinientes en su proceso de producción, distribución y comercialización, en la cuantía correspondiente a la aplicación del respectivo porcentaje (5%) sobre el valor que cada uno de los mismos les agregue.

La liquidación la realizan, cada uno de estos intervinientes, deduciendo del impuesto que les afecta por las ventas realizadas en el período fiscal correspondiente, el impuesto facturado por las compras efectuadas en el mismo.

Esta consideración implica la necesidad de clarificar la estructura de tales precios de adquisición y venta de los bienes, distinguiendo este concepto de el del precio neto de los mismos. Y así, se consideran componentes del precio neto de venta de un bien, el conjunto de todas las partidas, cualesquiera que sean su naturaleza, que conjuntamente le proporcionan la necesaria capacidad de uso para la que se destina, incluyéndose, por tanto, no sólo la expresión material y/o funcional, según los casos, de tales bienes, sino todos los servicios también inherentes a la operación de que se trate (fletes, seguros, garantías, etc.), incluidos los financieros, pero con exclusión expresa del IVA, el cual debe ser separado con la suficiente precisión y claridad.

Y esta forma de liquidación es lo que da lugar al crédito fiscal. El resarcimiento del impuesto, cuando el mismo tiene lugar, pagado por un intermediario, es obvio, algebráicamente considerada su situación respecto del conjunto de sus deudas con la Hacienda Pública; pero la entidad que configura el crédito fiscal se comprende en el otorgamiento del mismo, en los casos legalmente establecidos y de la manera que la misma Ley determine.

La legislación panameña considera al respecto, en los Parágrafos 12, 13 y 14 de la Ley 75 de 1976, y en los Artículos 23 al 28 del Decreto 59 de 1977 (36), que (Parágrafo 12) *en las declaraciones-liquidaciones juradas el contribuyente tendrá derecho a deducir del monto total del impuesto que le corresponde tributar por las operaciones gravadas en el período, el importe que por concepto de este impuesto y durante el mismo período declarado haya pagado en razón de sus importaciones, así como el monto que le hayan cargado en sus adquisiciones internas.*

Pero esta sólo mención no es constitutiva por ella misma del crédito fiscal en toda su extensión. Ello supone sólo el reconocimiento al sujeto pasivo del derecho a restar de su deuda tributaria por ITBM -calculada sobre el precio de cesión de los bienes, excluido de este precio el mismo concepto de impuesto pagado en sus adquisiciones, sean éstas internas o importadas- el impuesto satisfecho a sus proveedores. Si el monto de este impues

(36) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit., págs. 399 y 400. Cfr. "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob.cit., págs.12 y 13. Con esta indicación, omitimos referir expresamente las transcripciones textuales que hagamos de los parágrafos.

to así pagado no supera el correspondiente a sus ventas o transferencias, no se generará, en rigor, crédito alguno, sino que, simplemente, se producirá un menor importe de su devengo a la Hacienda. Si nos atenemos, sin duda, a un concepto general de crédito, que lo entienda como la posesión de un derecho asistido de la promesa de una futura contraprestación, evidentemente que el concepto anteriormente vertido de la legislación panameña constituye un crédito fiscal en toda su extensión: los poderes públicos, por el hecho de que un comprador, en su calidad de sujeto pasivo, devengue a quien le transfiera el impuesto inherente al bien que compra, tendrá derecho, en el supuesto de que transfiera éste a un tercero, durante el mismo período declarado, a deducir de la deuda tributaria, correspondiente a esta venta, el impuesto satisfecho a su proveedor. Y ello constituye un "derecho" que, como - subrayamos, queda limitado al mismo período en que tenga lugar la declaración.

Traspasado este período, y en el entendimiento de que la deuda tributaria del sujeto pasivo correspondiente al mismo - sea inferior al impuesto satisfecho a sus proveedores, la diferencia constatada, cumplidos los requisitos de formalidad pertinentes, es la que pasa a constituir la segunda forma de manifestación del crédito fiscal en su expresión más radical: la que traslada sus efectos allende los períodos liquidatorios. Y nuestra legislación, en el articulado referido, así se preocupa de destacarlo.

Considera previamente nuestra Ley (Parágrafo 12) que el

impuesto (ITBM) facturado por sus responsables *no podrá ser considerado ingreso a efectos del Impuesto sobre la Renta, no siendo deducible tampoco como gasto de impuesto cargado a sus adquisiciones internas ni en sus importaciones, aunque la porción no acreditable de los mismos, cuando el crédito se calcule en forma proporcional a las operaciones gravadas y exentas del período, sí que se considerará gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta.*

Nuestra legislación se preocupa después (Parágrafo 13) de referir los requisitos que ha de cumplir el contribuyente para poder efectuar las deducciones señaladas, requisitos que consisten en el requerimiento de que habrá de figurar, en la instrumentalización de las operaciones gravadas:

- a) El nombre o razón social y el número de contribuyente que le asignó la Dirección General de Ingresos.
- b) El nombre o razón social y el número de contribuyente de la persona natural o jurídica transmitente.
- c) La indicación expresa del impuesto causado.

Por último (Parágrafo 14) la Ley reconoce expresamente la posibilidad de que tenga lugar el crédito fiscal, en los términos que hemos señalado, en los casos en que el contribuyente, luego de realizar su liquidación, se encontrara con un crédito a su favor, el cual imputará a los períodos fiscales subsiguientes.

Las citas expresas (en letra cursiva) referidas - sin llamadas se corresponden con expresiones textuales de los pa

rágrafos indicados de la Ley 75 citada anteriormente. El Decreto 59 de 1977, en los artículos también enunciados, se limita a precisar y desarrollar los parágrafos anteriores. Al mismo nos remitimos para las consultas pertinentes. Pero en la referencia, no obstante, de este contenido legal no queremos pasar por alto una cuestión sobre la importancia del crédito fiscal, importancia que radica, como se pudiera decir, en cuanto que el mismo hace a la propia naturaleza del impuesto. La no existencia del crédito fiscal, problematizaría la virtualidad del IVA, en el sentido de que podría penalizar injustamente a los sujetos pasivos no resarcidos de los impuestos pagados a los proveedores porque sus volúmenes de ventas, correspondientes al período considerado, no devengarán un impuesto igual o superior al de las compras. Importancia ésta, por otra parte, que la propia Ley revela por el espacio de su texto dedicado al esclarecimiento de su concepto y a su reglamentación (37).

El crédito fiscal de un contribuyente es una magnitud cierta, reconocible cuando éste cumple los requisitos señalados por el Parágrafo 13 de la Ley anteriormente referida, cuyo monto lo constituye el impuesto satisfecho en las compras pertinentes objeto de transmisibilidad. La consecuencia que de ello se deri-

(37) Del total de las diez páginas que ocupa el texto de la Ley 75 de 1976 en el Código Fiscal panameño, una página entera es ocupada por el crédito fiscal, esto es, el 10 por ciento de su texto; y lo mismo se puede decir del Decreto 59 de 1977: el mismo ocupa 13 páginas de la Gaceta Oficial - Nº 18.301, y más de una es dedicada al tema.

va es la de que si el contribuyente factura en sus transmisiones impuestos en exceso sobre los que corresponde a la operación (por ejemplo, impuestos calculados no sobre el precio neto de venta, sino sobre el precio total por el que se efectúa la transmisión), el Fisco no podría llegar nunca a reclamárselo, a la vez que dicho impuesto no obraría como crédito fiscal, dado este caso, en el contribuyente que así lo hubiera pagado. El débito de un contribuyente implica el crédito de otro, pero la medición de los mismos tiene en cuenta el precio de cesión del producto, con exclusión expresa del ITBM.

El crédito fiscal es equivalente al impuesto del ITBM, recargado en las facturas que acrediten las adquisiciones o la utilización de los servicios señalados por esta Ley, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la introducción de las especies al territorio nacional, respecto al mismo período tributario.

La especificación del crédito fiscal constituye la mecánica del tributo. Por ello, la legislación positiva ha de establecer cómo se integran cada uno de ellos antes de operar la sustracción o resta que implica la liquidación del impuesto.

El mecanismo impositivo aludido, sobre el concepto del "crédito del impuesto", en la terminología tributaria francesa es denominado "deducción". Pero debe observarse, siguiendo el lenguaje de las World Tax Series, que existe diferencia entre ambos términos: mientras que una deducción es el monto que un contribuyen

te resta de la suma gravable, un crédito es el monto que el contribuyente resta del impuesto mismo. Es decir, que cada contribuyente en la cadena de producción y distribución puede usar como crédito, contra el impuesto debido, el impuesto pagado sobre compras, con lo que cada contribuyente paga el impuesto solamente - sobre la diferencia, es decir, sobre el valor que él ha agregado.

Con el método del crédito fiscal, el sujeto pasivo de este impuesto tiene derecho a restar de su cuota las cuotas tributarias que se lo hayan repercutido en razón del mismo en las adquisiciones de bienes y servicios, así como las devengadas en los supuestos de importación. Pero no se tendrá el derecho al crédito si el sujeto que pretenda ejercitarlo no esté en posesión de la correspondiente factura o documento equivalente o, en su caso, de los documentos justificativos de la importación de los cuales resulte el derecho a deducir. Los citados documentos únicamente justificarán el derecho al crédito cuando hubieren sido contabilizados y se ajusten a lo dispuesto en la Ley y disposiciones reglamentarias.

En cuanto al procedimiento, es preciso señalar que el derecho al crédito del impuesto soportado por el sujeto pasivo - podrá ejecutarse precisamente en el período de liquidación del impuesto en el que fue repercutido o en su inmediato posterior.

Partiendo del concepto según el cual el ITBM es un tributo que, recayendo en definitiva sobre el consumidor final, quien lo soporta a través de sus consumos, ha de ser ingresado al Fisco

por cada uno de los intervinientes de los procesos de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada uno de ellos agregue (38), según lo define la Doctora Salgado, la liquidación respectiva se efectúa restando del tributo que corresponde a las ventas de un ejercicio, el impuesto facturado por las compras del mismo período (39). Pero conviene destacar que - la regla de la deducción sólo funciona entre sujetos pasivos, es decir, personas que desarrollan una actividad empresarial, o profesional, por la sencilla razón de que el impuesto tiene la finalidad última de gravar el consumo y estas personas no están consumiendo. Sólo al último paso no se producirá la deducción y el impuesto quedará a cargo del consumidor (40).

El hecho generador, por tanto, del proceso productivo, es decisivo para definir la base de cálculo del tributo, o sea, aquella magnitud económica o numérica sobre la cual se aplica la alícuota para obtener el "quantum" a pagar: base de cálculo que debe ser una circunstancia inherente al hecho generador, de manera que aparezca como su verdadera y auténtica expresión económica.

(38) Cfr. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 82.

(39) Cfr. MARIA A. DE SALGADO: "El impuesto al Valor Agregado". Ediciones D.G.I. Buenos Aires. Argentina. 1974. pág. 264.

(40) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La Reforma ...", ob. cit., pág. 246.

Podemos, pues, entonces, resumir que, para efectuar esta operación en el ITBM, del total de las operaciones realizadas por las transferencias o ventas en el período, se le detraen todas las operaciones por las exenciones reguladas, excepto, primero, las del epígrafe c) y d) del parágrafo 8º del artículo 1057-V del Código Fiscal; y, segundo, las operaciones por las exenciones c) y d) no tenidas en cuenta en el primer grupo. Del residuo de esta operación, se calcula, por el tipo impositivo, en este caso el 5%, y se obtiene el impuesto bruto de las operaciones efectuadas. A este impuesto se le resta, primero, el impuesto pagado por el contribuyente en las compras locales; luego, el impuesto anticipado en las importaciones, y de resultado tendremos el impuesto a liquidar.

No obstante, cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere el importe de las cuotas devengadas en el período fijado a favor del contribuyente, este exceso podrá ser restado en el período inmediatamente posterior en su máxima cuantía, siendo también importante reseñar que *el impuesto facturado ha de constituir el crédito fiscal de otro responsable, ya que la destrucción se mide por la facturación* (41).

(41) Vid. MARIA A. DE SALGADO: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 265.

F. LA EVASIÓN FISCAL

La problemática fiscal de la evasión, en el capítulo concreto del Impuesto sobre Transferencias de Bienes Corporales Muebles, la contempla la legislación panameña en el Título sobre Infracciones y Sanciones de la Ley 75 de 1976. A este título creemos necesario dedicar el apartado correspondiente, a efectos de referir con precisión su contenido. El legislador ha tomado el delito fiscal desde la pauta de su acometimiento, tipificando la sanción pertinente en relación con la situación objetiva comprensiva de ese delito, definiendo taxativamente la penalización que a cada una de esas situaciones corresponde. No ha tratado, por tanto, como por otro lado es lógico, la posición doctrinal en relación con el delito, sino que, contemplando las situaciones objetivas de éste, ha tasado las penas en relación con las diferentes situaciones localizadoras de aquel, calificando las mismas, según un criterio ordinamental de naturaleza punible, de morosidad, de fraudación y falta o contravención.

Pero antes de afrontar esta caracterología de índole legal, interesa referir la más usual tipología que en relación con el delito fiscal se tiene, tanto a nivel de comportamiento cotidiano, como por el tratamiento que la doctrina hace de dicho delito. Porque importa, desde ambos puntos de vista, contemplar la tipificación dada legalmente al delito, en base a poder imbricar, llegado el caso, lo consuetudinario con lo institucional, por lo que dedicamos este apartado a la figura de la evasión, y el si-

guiente al de la morosidad, pasando a continuación a la específica referencia de las infracciones y sanciones.

Se entiende que existe evasión fiscal en el caso de una persona que, infringiendo una Ley, deja de pagar el todo o parte del impuesto al que está obligado. Y en este concepto es importante distinguir tres elementos:

- 1.- Que existe un sujeto pasivo obligado al pago de un impuesto.
- 2.- Que se deje de pagar el todo o parte de un impuesto.
- 3.- Que exista la infracción de la Ley.

El hecho de que exista un sujeto pasivo obligado al pago de un impuesto es el primero y más importante elemento de este concepto, porque entendemos que sólo quien está obligado a ese pago puede evadirlo, en términos que su conducta resulta reprochable y puede ser sancionada por ello.

La Ley Tributaria, al establecer un impuesto, señala el objeto del tributo o hecho imponible, que es el presupuesto legal para la existencia del impuesto; pero éste sólo surge y se convierte en obligación cuando se realiza el hecho generador del tributo. Hasta que el contribuyente, voluntariamente, no se ha colocado en la situación prevista por la Ley para el nacimiento del impuesto, no existe impuesto y, por consiguiente, no puede haber evasión del tributo.

Al hablar de que es requisito para que exista evasión el que se deje de pagar el todo o parte del tributo, no nos estamos refiriendo al hecho material del pago necesariamente, sino al hecho de ocultar la existencia de la obligación. Si no se ha ocultado ésta y el contribuyente ha puesto en conocimiento el im puesto correspondiente, estaremos en el caso de un contribuyente moroso, pero no de un evasor.

Para que exista evasión, pues, es necesario que se incurra en la infracción de una Ley que obligue al pago del impues to, y que el hecho de dejar de pagar el todo o parte del mismo signifique, objetivamente, la transgresión de una determinada dis posición legal. Si no hay infracción a la Ley, no hay evasión. Con frecuencia se habla y se escribe sobre una llamada forma de evasión legal, la que se ha generalizado bajo la denominación de - "elusión del impuesto", expresión generalmente aceptada en esta manera, y también por otros como "remoción de impuestos". Cualquiera que sea, sin embargo, la denominación que se le de, es un error conceptual hablar con ellos de evasión fiscal, precisamente porque las situaciones a que aluden no son ilegales (42).

El impuesto es un fenómeno que tiene realidad tanto en el campo económico como en el jurídico, pero en ambos su naturaleza y sus características son diferentes, aunque se trate de un

(42) Una y otra expresión vienen a significar el abandono, total o parcial, por parte del contribuyente de la relación que le mantiene con la base tributaria, con lo que, en el momento en que se produce la misma, el contribuyente deja de ser tal para el impuesto de que se trate.

mismo hecho. Desde un punto de vista económico se puede aceptar la hipótesis, en términos de licitud, de que un sujeto se plante la manera de evadir un impuesto, con un objetivo ganancial emanante del ejercicio de su actividad, según una pertinente estrategia "ad hoc" coherente con la práctica de su ejercicio.

Pero en cambio, desde un punto de vista jurídico, la evasión es necesariamente constitutiva de un acto ilícito, en tanto que sólo es posible evadir el impuesto que ha surgido cuando el sujeto se ha colocado voluntariamente en el supuesto previsto por la Ley para dar nacimiento al tributo.

A tenor de J.F. Due (43), éstas serían las principales formas de evasión existentes:

- 1.- Contrabando. Característica de países en vías de desarrollo. La importancia recaudatoria de los aranceles en los mismos es relativamente alta, debido a lo cual la penetración en el país de productos sin cumplimentar los trámites de aduana supone un atentado fundamental contra su fisco respectivo.
- 2.- No inscripción ni pago de los impuestos por parte de las empresas. Es una clase de evasión fácil de descubrir, pero propia, no por ello, de países con gran número de pequeñas empresas.

(43) Cfr. JOHN F. DUE: "Impuestos Indirectos ...", ob. cit., págs. 345 y ss.

3.- Declaración de menor cuantía de las ventas realizadas.

Ello puede suceder bien por ocultamiento pura y simple de tales ventas, bien por la práctica de llevar una doble contabilidad. Puede darse tanto en países de sarrollados como subdesarrollados.

4.- Contabilizar ventas sujetas al gravamen como ventas exentas. Es típica de los países desarrollados.

5.- Aplicación de los tipos más bajos cuando son varios los existentes.

6.- Utilizar bienes comprados para fines exentos en fines sujetos a gravamen, particularmente compras para la reventa.

Estas formas, referidas al conjunto de la imposición in directa en general, podían ser aumentadas con otras más específicas para el IVA, tales como:

1.- La constitución de sociedades interpuestas en aquellos países -como es el caso de Panamá- en el que se establece una exención hasta un volumen determinado de negocio.

2.- Por el ocultamiento de determinado nivel de facturas de ventas. El contribuyente, en principio, no escamoteará ninguna factura de compras, por cuanto que las mismas le van a permitir utilizar el crédito fiscal a su favor, a la vez que tenderá a tratar de ocultar las fac-

turas por las ventas realizadas. Pero esto, como refiere Egret (44), no ocurre siempre así, pues el mismo comprador puede tener a veces interés en ocultar ciertas facturas, aun a riesgo de perder el derecho a deducción cuando persigue el ocultamiento de una cierta fracción de negocio a efectos del Impuesto sobre la Renta, y este ocultamiento, en connivencia con sus proveedores, - puede dar lugar al desencadenamiento de una serie relativamente grande de evasión.

3.- Contribuyentes que pura y simplemente no declaran las ventas que realizan o los servicios que prestan.

Los casos anteriores comprenden tanto a contribuyentes personas naturales o jurídicas, y en muchos casos la evasión incluye, simultáneamente, la consumación de más de una infracción. Tales casos constituyen las formas más típicas de defraudación, o sea, los delitos más graves contra el fisco. Y cabe decir al respecto que la situación de los contribuyentes que no denuncian su situación fiscal es proporcionalmente más grave que las de quienes lo hacen por cantidad menor a lo que realmente reciben.

En un sistema donde se practica la tributación IVA, no sólo se incluyen, en la declaración relativa a un determinado mes o trimestre, parte de las ventas que se deberían declarar, sino

(44) Cfr. GEORGES EGRET: "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Ediciones Oikos-Sup. S.A. Barcelona, 1979. págs. 120 y 121.

que el erario termina reembolsando al evasor una suma similar a la evadida. Y este es un tipo de evasión particular del Impuesto sobre el Valor Agregado que tiene muchas probabilidades de no ser descubierto hasta que en la contabilidad del vendedor no se encuentren señas de la venta evadida, cuestión sobre la cual la experiencia francesa es bastante cuantiosa.

Como justamente ha revelado Egret (45), el sistema de las deducciones nos lleva, en definitiva, al contribuyente que efectúa una venta u otro acto sujeto al IVA, a librar una letra de cambio sobre el erario. Tal título de crédito está constituido por la factura que el vendedor da a su cliente. Este último, de hecho, la presentará en el acto de entrega de la declaración mensual o trimestral, en la cual podrá automáticamente restar, del impuesto a pagar sobre sus ventas, el impuesto resultante de la factura que le ha dado su proveedor. Si éste ha pagado efectivamente el impuesto que ha indicado sobre la factura que ha dado el cliente, todo es normal; pero si el proveedor no ha manifestado jamás aquel impuesto, el erario reembolsa una suma que no ha cobrado nunca, por lo que, como hemos ya dicho, la evasión no sólo trae la falta del pago del tributo, sino también el desembolso por parte del Estado de una suma igual al impuesto no manifestado.

El interés por la evasión subsiste tanto dentro de la

(45) Cfr. GEORGES EGRET: "La TVA Francese", Quaderno XXXI Assonime. Roma, 1963. págs. 21 y ss.

empresa que provee, la cual reduce el propio monto a pagar de im puesto, como en la empresa a la cual la mercancía es destinada. Esto es claro, ya que cada contribuyente tiene interés en tener facturas que deducir hasta un cierto límite, representado por el porcentaje de las entradas que ha establecido declarar a los fi nes de la imposición indirecta. Y muchas veces los intereses del vendedor vienen a coincidir con los de su proveedor, el cual tan bién ha fijado un límite en el monto oficial de sus ventas.

Si después la empresa adquirente es causante menor (y, como tal, está fuera del campo del sistema IVA, perteneciendo a algún régimen especial), y no tiene obligación de llevar un sis tema de contabilidad detallado, la cadena de los intereses opues tos se transforma fácilmente en cadena de las evasiones, al tiem po que las posibilidades de control cruzado desaparecen casi com pletamente. Se debe, por ello, estudiar técnicas nuevas para con trarrestar la evasión. La creación de este nuevo impuesto en el sistema tributario panameño corre por ello el riesgo de flaquear sobre el particular, si no entra en juego de inmediato toda la técnica fiscalizadora de los interventores del Departamento de Auditoría Integral del Ministerio de Hacienda.

Ahora bien, es conveniente formular la estrecha vincu lación que existe entre el problema de la evasión fiscal y el cum plimiento tributario voluntario. Ambos son, podríamos decir, el pro y el contra del mismo problema, ya que en la medida que au menta la evasión fiscal, disminuye necesariamente el cumpli miento voluntario de la obligación tributaria, y en la medida en que

ésta aumenta, disminuye correlativamente la evasión. Las causas de uno y otra son exactamente las mismas, y cuando hablamos del cumplimiento de la obligación o referimos la evasión, estamos haciéndolo sobre un mismo tema: en el primer caso, en su aspecto positivo de acatamiento voluntario de la obligación, y, en el otro, desde su aspecto negativo de incumplimiento de la obligación tributaria fundamental (la del pago del tributo).

Pero una cosa es el no pago ilegal del tributo, mediante omisión, defraudación y contrabando, y otra, bien distinta y más relevante el empleo de formas y mecanismos contemplados en la Ley para reducir al máximo el tebrico del deber tributario. Lo primero es el fraude; lo segundo, la evasión por abuso de formas jurídicas o simulación de actividades y contratos con el propósito de minar las bases y cuotas de los diferentes impuestos (46).

Las características de la estructura de un sistema tributario tiene una influencia considerable en el cumplimiento de la obligación tributaria, y, consiguientemente, en la evasión. Esto significa que, según cuáles sean tales características, podrá verse facilitado su cumplimiento, o que sus efectos sean los contrarios, es decir, el aumento de la evasión.

El impuesto es un sacrificio y, como tal, podemos decir que la capacidad de sacrificio del contribuyente no es ili

(46) Vid. TULIO RESEMBUJ: "¿Qué son los Impuestos?". Biblioteca de Divulgación Económica. Editorial La Goya Ciencia. Barcelona, 1977. pág. 56.

mitada. Su límite es, precisamente, su capacidad contributiva. Por consiguiente, la carga tributaria debe ser proporcionada a esa capacidad de contribuir. En la medida en que la carga tributaria empiece a superar la capacidad contributiva del individuo, necesariamente aumentará su propensión a evadir, pudiendo llegar un momento en que tal evasión ya no sea el resultado de un acto voluntario del contribuyente, sino, simplemente, la conclusión de que no puede pagar.

La falta de claridad y precisión del sistema tributario constituye, indudablemente, otro factor que incentiva la evasión. En la medida en que un tributo no esté clara y precisamente señalado, la tendencia natural del contribuyente será la de colocarse en una situación (o de sostener que está en una determinada situación) a la cual no alcanza el gravamen. Esta falta de claridad y precisión tiene relación con los llamados vacíos legales. Una legislación determinada puede adolecer de vacíos legales que permitan la evasión del impuesto y ser clara y precisa en cuanto al gravamen que establece; en tal caso, podría estar-se ante un sistema voluntariamente previsto de forma que derivaría en la falta de equidad.

Es frecuente encontrar los métodos más refinados de evasión de personas de alto nivel cultural, las cuales hasta poseen muchas veces asesoría especializada tributaria, pero no para cumplir, sino para evadir.

Igualmente se evade en países en que la carga tributaria es alta, como en aquellos en los que la misma carga es baja,

o en los países con un buen servicio de administración, que en aquellos otros en que ésta es deficiente.

Lo único que marca la diferencia en el grado de evasión es la capacidad administrativa para determinar al evasor y la efectividad para sancionarlo. Las personas que evaden impuestos infringen una Ley; su decisión, en la mayoría de los casos, es un cálculo razonado y voluntario. Y esta circunstancia de que el evasor tributario actúa con desapasionamiento frente a la Ley, nos lleva a la convicción de que el riesgo es uno de los factores que gravitan fundamentalmente en su decisión, porque tienen la oportunidad, y lo hacen, influidos por los innumerables factores que hemos comentado, uno de los cuales, bastante fundamental y que por ello debe tenerse siempre presente, como dice John F. Due (47), que mientras mayor sea el tipo de imposición, mayor será la presión, incluso la necesidad, de la evasión.

(47) Cfr. JOHN F. DUE: "Impuestos ...", ob. cit., pág. 344.

G. LA MOROSIDAD TRIBUTARIA

Nos referimos ahora, antes de considerar las infracciones y sanciones, a la segunda de las formas más notorias, con suetudinaria y doctrinalmente hablando, constitutiva de delito fiscal. Y es ella la más simple de las formas de infracción tri butaria: la morosidad. Pero la sencillez no es óbice para mermar su importancia, en tanto que la dejadez o retraso en la cumpli- mentación de las obligaciones impositivas, si bien puede no pre- tender perjudicar esencialmente al Fisco, entorpece su adminis- tración y, a la postre, perjudica su economía. Si el impuesto se resuelve como una relación de contraprestación entre el Estado y el contribuyente, cuya finalidad para aquel la constituye la re- caudación en las arcas fiscales, desde el momento en que nace esta obligación todo el quehacer institucional y administrativo se pone en movimiento para lograr su objetivo natural, cual es la extinción de la obligación, cosa que ocurre ordinariamente - con el pago.

La administración debe afrontar el problema del incum- plimiento en términos muy agudos, por la gran magnitud que puede adquirir en sus diferentes expresiones. Y de ahí que, ante todo, deba adoptar las medidas para conocer e identificar a todos los contribuyentes, forzar el cumplimiento de quienes no formulen su determinación tributaria mediante la declaración y liquidación de cualquier impuesto, revisar la integridad de las declaracio- nes presentadas y actuar coactivamente respecto de quienes no

paguen dentro de los plazos fijados para hacerlo.

Dice la Ley 75 de 1976, parágrafo 11, que incurre en mora todo contribuyente que dentro del término legal para presentar la declaración-liquidación y pago del impuesto, no lo haga, y establece, además, claramente los límites de morosidad con sesenta días, pasados los cuales se incurre en otro tipo de infracción de distinta tipicidad a la de la mora. Y ello es natural, porque se puede presumir que es el transcurso del tiempo, en una cuantía prudencial, lo que puede hacer atractivo no cumplir las obligaciones fiscales a que afecta la mora sin pretensiones defraudatorias. Pero, con todo, sería preciso analizar las posibles causas o supuestos que pueden confluir en el contribuyente moroso. Y en dos grupos podemos cobijar la tipología que integran la misma:

1.- Morosidad debido a un exceso de la deuda tributaria sobre la correspondiente capacidad de pago. Situación ésta que puede estar determinada por:

- a) La presión tributaria. Si es grande puede llegar a afectar las disponibilidades líquidas del contribuyente de cara a hacer efectivo el impuesto.
- b) Acumulación de la deuda, sea por la causa que fuere (estructura jurídica del impuesto, falta de un procedimiento adecuado de cobro, ...). Podrá darse el caso de que su monto llegara a exceder la capacidad de pago del contribuyente.

- c) Período de pago del impuesto. Puede coincidir con momentos de dificultades de liquidez (empresas dedicadas a actividades estacionales, ...)
- d) Falta de liquidez por otras razones, aunque tienen especial importancia las de índole estructural que afectan al sistema.

2.- Morosidad por razones de conveniencia. Si se espera que el incumplimiento de lugar a un rendimiento superior a los costes derivados del mismo, la morosidad puede producirse. Y pueden señalarse como causas: la inflación, las insuficiencias de sanciones, las moratorias o condonaciones, las dificultades administrativas para efectuar el pago, etc.

Es evidente que en uno y otro caso la voluntad punitiva de la autoridad competente ha de ser diferente. La administración fiscal, ante un caso de morosidad, habrá de tener en cuenta los condicionantes cualesquiera otras causas que lo determinen, y, en función de la calificación que se concluya, actuar. Hay tres elementos que ayudan a aliviar la morosidad, los cuales constituyen un medio que la Administración Fiscal pone en práctica, teniendo en cuenta los casos antes citados:

- a) El aplazamiento,
- b) El fraccionamiento, y
- c) La prórroga.

El aplazamiento supone un cambio en el vencimiento de la obligación. Al diferir el vencimiento se traslada en el tiempo el cumplimiento de la obligación, lo cual, sin embargo, no quiere decir que haya retraso en dicho cumplimiento o pago. No lo hay porque lo que entendemos por retraso, la mora del deudor, supone una obligación ya vencida, por lo tanto exigible, y no cabe hablar de obligación en caso de aplazamiento cuando precisamente éste consiste en trasladar el vencimiento, con lo cual la mora del deudor no llegue a producirse.

En caso de que el plazo para el pago esté señalado por días, es decir, en las deudas que tienen señalado un plazo o tiempo de pago determinado, el aplazamiento podrá solicitarse durante ese tiempo, pero a su vez, el vencimiento se habrá consumado y el deudor que no haya cumplido, incurrirá en mora (48).

El Ordenamiento Positivo contempla el fraccionamiento como una modalidad de aplazamiento, entendiéndose por éste la figura genérica común, que engloba dos clases:

- 1.- El aplazamiento en sentido estricto o simple.
- 2.- El fraccionamiento (aplazamiento con pago fraccionado).

La prórroga constituye una aplicación del plazo de pago de la obligación. Las consecuencias para el deudor son análogo-

(48) Vid. MARIA T. SOLER ROCH: "Los Recargos de Prórroga y Apremio en los Tributos de Hacienda Pública". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. págs. 20 y 21.

gas a las del aplazamiento. Es por ello que la prórroga y el aplazamiento simple presentan puntos de contacto y en ese sentido es difícil distinguir ambas figuras, pues el resultado a que se llega es el mismo: la supresión del vencimiento primitivo; y se da la continuidad a una situación existente; se prolonga el periodo para el pago por tiempo determinado.

Tampoco la concesión de prórroga indica necesariamente que haya retrasado culpable o mora del deudor, aunque también cabe que el acreedor conceda la prórroga después de haber incurrido en mora el deudor y precisamente para que este cese (49). Pero en cualquier caso, y por todas las razones anteriormente apuntadas, la facilidad de que el contribuyente caiga en morosidad - ha de tenerse muy en cuenta para tratar de evitar las causas exteriores a éste que puedan favorecerlos, controlando, en su caso, los supuestos que pueden conducir a ella bajo una connotación de picaresca.

Normalmente se exponen dos procedimientos de cobro coactivo de la deuda tributaria: el judicial y el administrativo, que tienen numerosas variantes entre los extremos mencionados. En realidad, no se trata de dos procedimientos diferentes en esencia. La distinción es solamente atribuible a la titularidad en el ejercicio de la facultad de aplicarlo. Así, el procedimiento es judicial o administrativo, sólo porque lo aplican órganos de poder judicial u órganos del poder ejecutivo.

(49) Vid. MARIA T. SOLER ROCH: "Los Recargos ...", ob. cit., pág. 36.

La política de cobro que se adopte, tendrá importancia en la eficacia de la administración frente al fenómeno de la deuda tributaria, sobre todo cuando tiene un carácter voluminoso.

Las medidas para combatir la morosidad deberían, en teoría, estar dirigidas a remover sus causas y, consecuentemente, a atenuar sus efectos. Sin embargo, no puede perderse de vista de que no todas las causas son susceptibles de removerse. Si se piensa, por ejemplo, en la falta de liquidez que derive de una determinada política monetaria o crediticia, o en la inflación y su influencia en la morosidad, se advierte que son situaciones que afectan a toda la economía de un país y que, en ese conjunto, la morosidad tributaria como problema puede ser uno de los menores.

Por otra parte, no todas las causas tienen igual importancia; aunque influyen, no puede compararse la trascendencia de la falta de eficacia administrativa para cobrar, por ejemplo, con la falta de comodidad para pagar.

La eficacia de las posibles acciones de medidas esenciales, tienen el propósito de crear y combinar intereses, sanciones y recargos de forma que el uso del dinero que debe pagarse al Fisco resulte sensiblemente más costoso que el dinero bancario, considerando la tasa de interés de este último y las dificultades para obtenerlo. El sistema se debe preservar, para que sea efectivo, a la consecución de moratorias, condonaciones y otras normas de efectos similares.

Otras medidas que pueden influir en el control de la -

morosidad tributaria pueden ser las que se refieren a la estructura del sistema tributario y las medidas administrativas. La determinación de la carga tributaria ha de ser proporcionada con la actividad que la origina. En términos objetivos, debe eliminarse toda tasa elevada ficticiamente para compensar los efectos del incumplimiento tributario.

Las medidas administrativas deben adoptarse con la finalidad de facilitar el cómodo pago de la deuda, utilizando tanto cuanto sea posible la red de bancos comerciales para los pagos de los impuestos.

El Estado deberá ponderar suficientemente las condiciones en que se desenvuelve la economía de un país para tratar de evitar, por sus necesidades recaudatorias, un entorpecimiento de esa misma economía; pero al mismo tiempo ha de actuar con la suficiente energía contra la posibilidad de escamoteo atisbada por el contribuyente.

No debe olvidarse a este respecto que una de las formas de extinguir las obligaciones es la prescripción de la deuda, por haber abarcado el plazo señalado por la Ley. Este impuesto prescribe a los cinco años. La prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado al pago. Por todo lo cual, de cara a la efectividad de la recaudación, la Dirección General de Ingresos dispone del Apremio para encauzar la exigencia al contribuyente de pago del impuesto moroso: esta sección ministerial es la responsable de la prescripción

de las cuentas morosas, teniendo a su cargo los casos de mora el correspondiente departamento legal, ninguno de los cuales podrá pasar aquí, para su sometimiento a juicio ejecutivo, sin haber sido agotado antes el recurso de apremio.

H. INFRACCIONES Y SANCIONES

Con carácter general, cualquiera que sean los motivos que la provoca, toda sanción pecuniaria o multa constituye un ingreso en las arcas del Estado que, al igual que los tributos, se exige coactivamente de los particulares. Sin embargo, se diferencian de los tributos, en cuanto -que- su origen es distinto, ya que las multas se aplican a conductas que infringen las normas establecidas, es decir, son conductas antijurídicas. Por el contrario, en los tributos la conducta observada por los obligados al pago se adapta a las disposiciones legalmente aprobadas; en consecuencia, los tributos no tienen carácter sancionador (50).

Pero no sólo ocurren las sanciones por infracción de carácter pecuniario. Una infracción no es otra cosa que la transgresión de un precepto o convenio, cuya realización da lugar a una sanción, haya ésta de determinarse o esté previamente establecida. Por lo que, desde el punto de vista fiscal, el incumplimiento de los deberes y obligaciones emanados de las leyes tributarias suponen y originan una y otra, por estar el ciudadano, como tal, sometido a la correspondiente preceptiva vigente, dependiendo la sanción de la naturaleza de la infracción que se cometa.

(50) Vid. Escuela de Inspección Financiera: "Temas ...", ob. cit., pág. 32.

Las leyes se encargan de calificar y evaluar infracciones y sanciones, y a tales efectos cada país establece su correspondiente normativa. La República de Panamá, y para la faceta peculiar que aquí nos importa (el ITBM), ha establecido, en su Ley 75 de 1976, la siguiente preceptiva, clasificando las infracciones que se cometen en tres grupos distintos y asistiendo a las mismas de las sanciones de que se hacen acreedoras, previo establecimiento de las formas y condiciones en que unas y otras se conforman.

Respecto a la tipología referida, distingue nuestra Ley:

- a) La mora.
- b) La defraudación.
- c) La falta o contravención.

A. LA MORA

Supone la mora (parágrafo 11), la no presentación de la declaración-liquidación y el pago del impuesto correspondiente dentro de los plazos establecidos.

La morosidad causará un recargo del 10% e interés del 1% mensual desde el momento en que el impuesto causado debió pagarse. Y dice la Ley también que pasados sesenta días de mora se entenderá que el contribuyente incurre, según sea el caso, en defraudación, o contravención o falta (que son las otras dos figuras de infracción que veremos seguidamente), entendiéndose, pues,

que sólo existe morosidad durante sesenta días contados a partir del último en que el impuesto debió pagarse de forma regular.

B. LA DEFRAUDACION

Estipula la Ley que causan esta infracción quienes simulen un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago del impuesto, la colaboración encubridora en esta clase de actos y el transcurso de los sesenta días señalados para la mora en el caso de que la declaración-liquidación inherente a la misma cause impuesto.

Dice así el parágrafo 20 de la Ley: *comete defraudación fiscal por concepto de este impuesto el que se halle en algunos de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:*

- 1.- *El que realice actos o convenciones, utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique, para sí o para otro, la omisión total o parcial del pago de este impuesto.*
- 2.- *El que omita documentar las operaciones de transferencias gravadas cuando esté en la obligación legal de hacerlo y el que practique deducciones al impuesto sin que estén debidamente instrumentadas.*
- 3.- *El que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes a este impuesto y los utilicen en sus declaraciones ante las autoridades fiscales con el fin de disminuir total o parcialmente el pago.*

- 4.- El que no declara y entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las sumas causadas por este impuesto, salvo lo dispuesto en el parágrafo 11.
- 5.- El que se preste como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones tipificadas en los ordinales anteriores.

La defraudación fiscal aquí establecida se sancionará con arresto de uno a dos años y multas de dos a diez veces la suma defraudada en los casos de los ordinales 1, 3 y 4; y con multa de mil balboas (B/. 1.000.-) a diez mil balboas (B/. 10.000.-) en los ordinales 2 y 5. Esta pena será sin perjuicio de las penas accesorias a que se refiere el Decreto de Gabinete N° 90 de 1971, sobre Ejercicio del Comercio y Explotación de Industrias (51).

C. LA FALTA O CONTRAVENCION

Se da cuando el contribuyente omite el cumplimiento de las disposiciones a que la Ley le obliga. Para el ITBM dice así el parágrafo 21 de la Ley 75 de 1976: Comete falta o contravención por concepto de este impuesto, el contribuyente que se halle en algunos de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

(51) Vid. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código ...", ob. cit., págs. 401 y ss.

- 1.- El que documente irregularmente, ya sea con omisión del número de contribuyente como transmitente o adquirente en el caso de que ambos sean contribuyentes del impuesto, ya sea con omisión de cualquier otro requisito legal, cuando la irregularidad no se traduzca en disminución del pago del impuesto.
- 2.- El que utilice documentación o factura de sus operaciones sin que hayan sido previamente registrados en la Dirección General de Ingresos, cuando estuviere obligado a hacerlo.
- 3.- El que, encontrándose en el caso del número 4º del párrafo anterior, presente declaración tardía sin impuesto causado a pagar por razón del total de créditos a su favor.
- 4.- El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones formales que impongan la Dirección General de Ingreso de conformidad con el párrafo 14 de este artículo.

Las faltas o contravenciones aquí establecidas se sancionarán con multas de cien balboas (B/. 100.-) a quinientos balboas (B/. 500.-) la primera vez. Las reincidencias, con multas de quinientos balboas (B/. 500.-) a cinco mil balboas (B/. 5.000.-), independientemente del cierre administrativo del establecimiento (52).

(52) Ibidem.

Establecidas por la Ley, como acabamos de ver, las causas de defraudación y las penas inherentes a las mismas, la propia Ley establece el tiempo durante el cual tiene vigencia la obligatoriedad del pago del impuesto, sin que dentro del mismo haya de hacerse patente la voluntad acreedora de la administración, que se presume existente sin necesidad de declaración alguna de voluntad al respecto. Podemos leer, así, en el parágrafo 18, que: *El derecho de la Dirección General de Ingresos a cobrar este impuesto prescribe a los cinco años contados a partir del primer día del mes siguiente en que el impuesto debió ser pagado. El término de prescripción se interrumpe por cualquier actuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto (53).*

Aunque el fraude fiscal depende de muy diversas circunstancias, ajenas muchas veces al propio sistema tributario, sin duda unas figuras impositivas ofrecen mayores posibilidades y atractivos para el fraude que otras. Cuanto menos elevado sea el tipo impositivo y más simple la definición del hecho imponible y el procedimiento recaudatorio, el fraude resultará menos fácil y atractivo (54).

Las leyes tributarias originan para los ciudadanos un conjunto de deberes y obligaciones. Sin duda, el principal de estos deberes es el pago de los tributos. Pero hay otras obligaciones en virtud de las cuales los ciudadanos deben facilitar su li

(53) Ibidem.

(54) Vid. FELIX DE LUIS: "Alternativas que ofrece ...", ob.cit., pág. 29.

quidación y recaudación. El incumplimiento de estos deberes y obligaciones hace surgir las infracciones tributarias (55), en tanto que acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las Leyes de naturaleza Fiscal y en los Reglamentos de cada tributo.

Con relación a esta problemática de las infracciones y sanciones, dos características suelen predicarse de las mismas. La primera, indiscutida por la doctrina, es que las simples infracciones constituyen un incumplimiento de las obligaciones formales o accesorias. La segunda se refiere a la inexistencia de un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Sin embargo, esta segunda característica ha sido criticada, pues, se afirma, la presentación de declaraciones fuera de plazo, el no atender los requerimientos ..., etc., origina un retraso en el pago, actuaciones suplementarias de la administración ..., es decir, un perjuicio económico en definitiva (56). Porque constituyen infracciones de defraudación las que, constituyendo omisión, son cometidas por un sujeto pasivo en el que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la administración tributaria (57). (Del Departamento de Auditoría Externa de la Dirección General de Ingresos en el caso de Panamá).

(55) Vid. ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA: "Temas ...", ob.cit., pág. 128.

(56) Ibidem.

(57) Ibidem.

- b) *Que se aprecie en él mala fé, deducida en sus propios hechos, con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias.*
- c) *Que su contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción del tributo.*
- d) *Que haya presentado falsa declaración de una menor cantidad de la base imponible por el tributo aplicable.*
- e) *Que sea reincidente (58).*

Todas estas situaciones presuponen perjuicios para la administración traducibles en anomalías o interferencias de su funcionamiento de indudable evaluabilidad económica.

Por otra parte, la mayor o menor facilidad que ofrece de defraudar es una nota importante para calificar la idoneidad de un impuesto, porque el fraude mina su eficacia recaudatoria y atenta gravemente contra la justicia en la distribución de su carga. Por muy perfecto que teóricamente pueda ser un impuesto, si en la práctica ofrece grandes oportunidades de evasión, hay que considerar que para ese país y ese momento no es un buen impuesto. Deben buscarse, por lo tanto, impuestos que no inciten excesivamente al fraude y que permitan que la administración lo pueda combatir eficazmente (59).

(58) Ibidem.

(59) Vid. FELIX DE LUIS: "Alternativas que ofrece ...", ob.cit., pág. 29.

El IVA, y el ITBM, pues, constituyen un caso peculiar. Por un lado, al tratarse de una modalidad técnica más complicada y requerir tipos impositivos bastante elevados, parece debe ser propio para el fraude; pero por otro lado, el sistema de fraccionamiento del pago del impuesto y la determinación de las cuotas a ingresar en el Tesoro mediante la deducción del impuesto soportado en las compras, ofrece una posibilidad de comprobación cruzada y crea un interés en los propios contribuyentes en que se haga figurar, en los documentos acreditativos de sus compras el importe exacto del impuesto que le carguen por ellas, lo que constituye una seria dificultad para que pueda realizarse el fraude (60).

Perfeccionar el sistema sancionador y configurar mejor las sanciones en relación a la efectiva entidad objetiva y subjetiva de las violaciones (61), constituye uno de los capítulos, - de orden preceptivo, más reseñables de la normativa existente del ITBM, en tanto que la misma adecuaba la disciplina en vigor al establecimiento de este impuesto que antes no existía.

Para examinar y enjuiciar el sistema sancionatorio establecido en la normativa del Impuesto sobre Transferencias Bienes Muebles, hay que tener en cuenta la naturaleza de éste; circunstancia que hay que añadir al hecho de que, fundamentalmente, es a través de los actos formales del contribuyente como se puede

(60) Ibidem.

(61) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La reforma ...", ob. cit., pág. 271.

llegar a descubrir los casos de ocultamiento o de fraude fiscal. Por todo lo cual, resulta evidente que este aspecto sancionatorio establecido para el incumplimiento o cumplimiento irregular de las obligaciones formales que hemos examinado, precisa del conocimiento tanto de la tipicidad de las sanciones como la realización de su obligación, y ello lo mismo en términos de tiempo o plazo establecido para efectuarla, como en términos de cumplimentalidad de la documentación requerida.

I. RECURSOS DEL CONTRIBUYENTE

Si el ejercicio de la potestad fiscal del Estado comprende dos secuencias, una, ordinaria, consistente en el establecimiento de la normativa pertinente relativa a la ordenación, reglamentación, publicidad, cobro y administración del tributo, y otra especial o extraordinaria manifestada en la ejercitación coercitiva de esa potestad en los casos de morosidad, contravención o defraudación de esa normativa por parte de los sujetos obligados a su acatamiento, al ciudadano le compete, de la misma manera, dos opciones diferentes en la manifestación de su voluntad ante cada una de esas dos secuencias gubernamentales. La opción del ciudadano por el acatamiento de la normativa tributaria produce las consecuencias previstas y no da lugar al funcionamiento de procedimiento especial alguno; pero su voluntad (62) contraria a este acatamiento pone en funcionamiento las normas y procedimientos dirigidos a la penalización de la defraudación que se cometa, penalización cuya finalidad consiste en:

- a) Cobro del tributo defraudado, y
- b) Imposición de las sanciones que de acuerdo con la naturaleza de esa defraudación, la Ley tenga tipificada.

(62) La legislación panameña establece que no comete defraudación fiscal el que incurra en alguno de los hechos previstos ... por error involuntario. Artículo 34, Decreto 59 de 1977.

Pero la condición del defraudador es siempre, antes de su resolución definitiva o sentencia firme, una cualidad presunta. El contribuyente imputado de incursión en un fraude tributario puede optar por su aceptación, y consecuente sometimiento a la penalización de acuerdo con la normativa "ad hoc" al efecto establecida.

Para el ITBM, de acuerdo con la Ley 75 de 1976, párrafo 23 (63), el conocimiento de las infracciones cometidas e imposición de las sanciones pertinentes consta de una primera instancia, ante los administradores Regionales de Ingresos, agotada la cual sin resolución definitiva se pasa a una segunda instancia ante la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos. Pero la tramitación de estos asuntos, según el párrafo 24 de la misma Ley, no se ajusta a procedimientos especiales, sino al procedimiento Penal Común previsto en el Código Fiscal. Ello no obstante, la Ley confiere (párrafo 25), a los servidores públicos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, competencias para las instrucciones sumariales en orden a la toma de medidas precautorias conducentes a que no se haga negatoria la acción fiscal, competencias que pueden llegar desde detenciones preventivas hasta retenciones y secuestros de fondos, tales como depósitos bancarios, muebles o dinero y cierres administrativos provisionales para efectuar diligencias de inventarios.

(63) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit., pág. 403.

Ante este amplio espectro de actuación preventiva en los casos de presunto delito fiscal para el Impuesto sobre Transferencias de Bienes Corporales Muebles, el contribuyente afecto tiene, como vía de recurso, la normativa establecida en el Capítulo VI del Libro Séptimo del Código Fiscal (64), en la cual sólo se le concede un procedimiento de reconsideración de su expediente, con el objeto de aclarar, modificar o revocar el mismo:

- 1.- En primera instancia, dentro de los cinco días hábiles contados a partir del recibo de la notificación de defraudación, ante el funcionario competente de la administración Regional de Ingresos, el cual tiene un plazo de diez días para decidir sobre el asunto.
- 2.- En segunda instancia, resultada negativa la anterior, puede apelar, dentro, asimismo, de los cinco días hábiles desde que la misma le sea notificada, ante el funcionario, superior a aquel, de la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos, el cual cuenta también con otros diez días para resolver la reconsideración.

La resolución de esta segunda instancia es ya definitiva. El contribuyente afecto, en caso de incumplimiento por parte del funcionario en la primera instancia de la resolución del ex-

(64) Ibidem. pág. 459.

pediente o de su remisión al funcionario superior, dentro del - transcurso de los plazos reglamentarios, podrá, pasados estos, recurrir directamente ante la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos. Pero, en cualquier caso, la resolución de éste queda ejecutoriada. Con ella termina el recurso por la vía administrativa, sea cual sea la resolución, procedimiento de éste, sin embargo, que no excluye el recurso de avocamiento ante el Órgano Ejecutivo y los recursos ante los Tribunales Ordinarios. Para interponer estos recursos, el contribuyente debe pagar el impuesto determinado en la Liquidación Adicional.

El recurso de avocamiento ante el Poder Ejecutivo debe interponerse dentro de las veinticuatro horas después de la notificación de la resolución, y para recurrir ante los tribunales ordinarios debe consignarse previamente el pago del impuesto determinado por la liquidación adicional.

Al contribuyente que se le haya extendido liquidación adicional o gravamen de oficio y no hubiese recurrido contra éstos, podrá recurrir contra los mismos dentro de los seis meses a partir de la fecha de expedición de estos documentos, pero tendrá que acompañar su petitorio con el recibo de pago del impuesto determinado por la Dirección General de Ingreso en las resoluciones antes citadas.

CAPITULO III

LA ADMINISTRACIÓN FISCAL

A. ESTRUCTURA Y ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO

Si la gestión recaudatoria se define como *el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos y derechos que constituyen el Haber del Estado ... (1)*, su realización es función del Ministerio de Hacienda, con sujeción a la normativa fiscal del país de que se trate (*Leyes de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, Leyes Generales Tributarias, Reglamentos, etc.*), concretándose su finalidad última en la cobranza del impuesto y en el reconocimiento de los créditos a favor del Tesoro (2). Los dos aspectos, pues, que cabe considerar para el análisis de la gestión recaudatoria, serían:

- a) Uno, netamente administrativo, es el que refiere la estructura del procedimiento y señala las diferentes etapas que lo verifican, y
- b) Otro, el propiamente recaudatorio, esto es, el que se puede decir que constituye la última de tales etapas, como expresión de su finalidad.

A una y otra consideración van a dedicarse, respectivamente, los dos siguientes temas del presente capítulo, referidos particularmente al ITBM. Pero antes de entrar en ello resulta con

(1) Vid. MINISTERIO DE HACIENDA: "Reglamento General de Recaudación", artículo 1^o.

(2) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob. cit., pág. 407.

veniente ubicar, desde una perspectiva teórica general, el estado de la cuestión. La administración refiere la pertinente acción de gobierno, asumida por el poder ejecutivo, para la consecución de la finalidad recaudatoria; pero el entramado formal constitutivo de esta gestión de cobro no procede institucionalmente de manera arbitraria. La doctrina administrativa confiere virtualidad a un procedimiento partiendo siempre del estado general en que se des envuelve el conocimiento de la materia objeto de su reglamenta— ción, por lo que la referencia a un determinado orden de princi— pios relativos a la imposición no es gratuito de considerar. Si para toda combinación de impuestos se impone procurar el mayor - grado de coherencia respecto de los objetivos marcados por la po lítica fiscal, a fin de evitar injustificadas interferencias y/o lagunas en el ámbito de la economía general, tanto la tipifica— ción impositiva como la ponderación de la pertinente carga tribu— taria asignable a cada impuesto o grupo de los mismos debe conse— guir derivar de un orbe racional de principios que, en los órde— nes jurídicos y técnico, pudieran ser los expuestos por Neumark (3), que se resumen brevemente:

1.- Principio de congruencia y sistematización.

Refiere este principio la necesidad de los sistemas tri— butarios de coordinar las interrelaciones de todo orden, lo mismo

(3) Cfr. FRITZ NEUMARK: "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. págs. 397 a 450.

entre los medios, entre los objetivos o entre los objetivos y los medios. Las medidas tributarias deben evitar cualquier clase de contradicción en su establecimiento, con el objeto fundamental de desviar la posibilidad de una práctica casuística conducente a su evitación. Por su parte, los objetivos deben ser claramente ponderados en su grado de consecución, tratando de evitarse la desatención parcial o total de unos respecto de otros. Y, por último, las medidas fiscales y los objetivos deben establecerse de manera que entre la puesta en práctica de las primeras y el logro de los segundos no se den lugar a fricciones que mermen o contradigan la realización, en algunos de sus extremos, de la política fiscal como conjunto.

2.- Principio de la transparencia tributaria.

Se exige con él que la normativa de la tributación, - cualquiera que ésta sea (Leyes, Reglamentos, Ordenes, Circulares, Líneas Directrices, etc.), sean suficientemente inteligibles, claras y precisas, para que excluyan cualquier clase de duda, tanto de cara a los contribuyentes, como en lo que respecta a los funcionarios, en evitación de posibles malentendidos sobre los derechos y deberes de unos y otros que pudieran conllevar alguna clase de arbitrariedad sobre la liquidación y recaudación de los impuestos.

3.- Principio de la practicabilidad de las medidas fiscales.

Persigue este principio que la configuración de la Po

lítica Fiscal se aborde de manera que, tanto los medios como los objetivos perseguidos, satisfagan su comprensión intelectual y responda, en la mayor medida posible, a las expectativas políticas, lo mismo respecto del contribuyente medio que en relación con las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control.

4.- Principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias.

Exige que las disposiciones constitutivas de la normativa tributaria, a excepción de los capítulos inherentes a la capacidad de adaptación y flexibilidad activa de la imposición, no se modifiquen de manera irregular, sino que, procurando su mayor grado de permanencia, los posibles casos de modificación se traten de insertar en el marco de reformas generales y sistemáticas.

5.- Principio de baratura o economicidad de la imposición.

Se alude con este principio a la necesidad de que todo programa de Política Fiscal no incurra, en su realización, en gastos superiores al mínimo que resulte imprescindible para la consecución de los objetivos político-económicos y político-sociales que persiga.

6.- Principio de la comodidad de la imposición.

Refiere la necesaria facilidad que, previa observancia de los principios impositivos de rango superior, ha de concederse

al contribuyente, para la cumplimentación de sus obligaciones relativas al cálculo y pago del impuesto.

Un análisis más exhaustivo de esta categoría de principios, de orden Jurídico-Técnico, de la imposición, cabría poderse hacer aquí; pero para el caso nos remitimos a la abundante bibliografía existente sobre el tema, reseñando de nuevo, como obra básica, el citado libro de Neumark. La pertinencia respecto de otras categorías de principios (presupuestario-fiscales, político-sociales y éticos, postulados de redistribución y político-económicos), responde a la necesaria insistencia de que la habilidad y eficiencia de toda Hacienda Pública descansa sobre los hombros de una buena administración; y una buena administración en el doble sentido de la organización política y de las administraciones de los particulares, esto es: orden político consensuado (en el sentido de consentimiento) y racionalidad en la normativa pertinente, en particular en los terrenos fiscal y contable que, en cualquier caso, son sólo dos aspectos de la normativa toda de una comunidad nacional.

Para cada categoría de impuestos, la detección de estos principios se resuelve formalmente de manera distinta, según la clase de que se trate, y dentro de cada una de estas categorías, cada figura impositiva en particular ostenta una problemática específica, de acuerdo con su peculiar naturaleza. Nos importa, en este caso, el capítulo del IVA; pero, en tanto que imposición indirecta, cabría decir al respecto que su situación difiere de la de otras figuras impositivas indirectas también, cu-

yo contraste más acusado podría tenerse en relación con el impuesto monofásico. El principio de la comodidad, por ejemplo, tiene necesariamente que operar de manera distinta en uno y otro, en - tanto que la deuda tributaria ostenta procesos generativos dife- rentes, por lo que, para evitar consecuencias discriminatorias respecto de los correspondientes contribuyentes, el mayor peso que el tributo tiene, en el caso del impuesto monofásico, se sue- le compensar acudiendo al establecimiento de un plazo más dilata- do para su devengo que en el caso del Impuesto sobre el Valor Agre- gado.

El impuesto sobre el volumen de ventas, concebido como gravamen general sobre el consumo, debe ser, por razones de moder- nidad, Impuesto sobre el Valor Agregado tipo consumo, adaptado a cada sistema tributario según la estructura ostentada por la eco- nomía del país de que se trate. Y en este orden de cosas, el re- ferente a la República de Panamá se conoce con la denominación de ITBM.

El punto de partida, para el estudio de la estructura de su procedimiento, es el hecho de su configuración, determinán- dose el momento en que se produce la obligación tributaria, las vertientes positivas y negativas del hecho imponible y las posi- bles circunstancias que deben existir para que surja la corres- pondiente obligación, una vez el sujeto pasivo realiza la activi- dad gravada. Y si, por otra parte, la eficacia (4) de un impues-

(4) Cfr. FELIX DE LUIS: "Alternativas que ofrece ...", ob.cit., pág. 30.

to se mide desde el punto de vista recaudatorio, la racionalidad financiera es una de las características que debe cumplir un impuesto sobre las ventas, racionalidad que se mide tanto desde el punto de vista de la abundancia y constancia de la recaudación (dentro de su moderación), como por el poco costo de su administración (dentro de su eficacia). Cabe decir del ITBM que, efectivamente, permite obtener considerables ingresos, pero a costa de un relativo mayor costo en su administración. el ITBM, como hemos tenido ocasión de ver, es un impuesto que grava el consumo final a la venta de los factores, resultado que no se obtiene tomando directamente como base estas magnitudes, sino gravando el valor agregado para cada una de las empresas que intervienen en su proceso, por lo que la tarea de su control precisa de un cierto grado de perfeccionamiento, lo mismo para las técnicas contables de los particulares que para los organismos de la administración, - con lo que, en principio, la presunción de su mayor equidad puede venir afectada de un mayor costo administrativo.

Las etapas a seguir en el procedimiento de la administración del ITBM se resuelven proveyendo al contribuyente de formularios e instrucciones para un buen desarrollo de su funcionamiento en la aplicación del mismo. Asimismo, establece la Resolución N° 201-11 del 17 de febrero de 1977 la creación de una oficina de consultas tributarias, que funciona adscrita al Despacho del Director General, para responder todas las consultas verbales que presenten los contribuyentes, personal y telefónicamente, sobre las relaciones tributarias contenidas en las leyes del ITBM,

así como el asesoramiento necesario acerca de la mejor comprensión de los formularios de aplicación de dicho impuesto.

No obstante, para que podamos entender mejor el proceso de administración del ITBM, el parágrafo 15^a de la Ley 75 de 1976, dice: *La Dirección General de Ingresos como oficina administradora de este impuesto está facultada para:*

- a) *Habilitar a instituciones del Estado para que funjan como oficinas Recaudadoras;*
- b) *Exigir a los contribuyentes el uso de libros o registros especiales que faciliten la fiscalización;*
- c) *Exigir a los contribuyentes que registren sus facturas en las dependencias de la Dirección General de Ingresos, así como cualquier otro documento o formulario que utilicen en el desarrollo de sus actividades;*
- d) *Autorizar procedimientos especiales para instrumentar operaciones gravadas con este impuesto cuando a su juicio esta autorización facilite el normal desenvolvimiento de las actividades que el contribuyente desarrolla y que al mismo tiempo permita una adecuada fiscalización por parte de la Dirección General de Ingresos (5).*

(5) Vid. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código ...", ob.cit., pág. 400.

B. ADMINISTRACIÓN

En la vertiente ordinamental de la política presupues-
taria, el capítulo de la administración de los impuestos consti-
tuye el planteamiento básico de la recaudación, en aras de su efec-
tividad y encaminada a la cumplimentación de las perspectivas cal-
culadas de ingresos con los que poder hacer frente a las previsio-
nes estimadas de gastos periódicos del Estado.

Cualquiera que sea la calificación que merezca el sis-
tema tributario de que se trate, la eficiencia de la administra-
ción recaudatoria será la que en última instancia confirmará o no
su virtualidad, en orden a la consecución de los ingresos previs-
tos sin incurrir en mayores costos que los racionalmente espera-
dos y procurando la ausencia de desviaciones que, por el camino
de la evasión, más o menos conscientemente asumida y facultada,
se pudieran provocar.

Y si es ésta, pues -la recaudación- la finalidad de la
administración de los impuestos, su realización habrá de encauzar-
se a través de la legislación que representa su correspondiente
política impositiva. A la postre, la administración de un impues-
to consiste en el método de tramitar documentos liquidativos, en
arbitrar los mecanismos de cobros/pagos de los mismos y en efec-
tuar las investigaciones pertinentes para que la efectividad de
los ingresos en el Tesoro Público constituyan una realidad, todo
lo cual dentro del marco de una coherente tarea informativa que
confiera al ciudadano la necesaria clarividencia sobre los aspec-

tos impositivos inherentes a su actuación social.

Las disposiciones aplicables en materia de organización administrativo-tributaria en la República de Panamá, proceden de la Oficina de Asesoramiento y Recaudación, organismo dependiente de la Dirección General de Ingreso que pertenece al Ministerio de Hacienda y Tesoro. Y esta labor se complementa con la de proporcionar al contribuyente cuantas facilidades de índole informativa correspondan, tanto respecto de cuestiones habituales meramente interpretativas, como respecto de los cambios que vayan acaeciendo en nuestro sistema impositivo.

Pero antes de exponer los extremos de la administración tributaria panameña, conviene referir algunas cuestiones de índole general relativas a esa clase de administración. Y los Principios Fundamentales de la Imposición habrían de constituir el primer marco de referencia a efectos de sustentar cualquier clase de consideración que sobre la misma se haga.

Tales principios son suficientemente conocidos. Su recurrencia por parte de los hacendistas casi les otorgaría la categoría de catálogo. Los mismos vienen a referir el sustento de una lógica impositiva que, en atención a una ponderada justicia distributiva de las cargas, procure el arbitraje de un cuadro de impuestos suficientes que limite en lo posible sus perturbaciones sobre la economía. Evidentemente que estos Principios se refieren al sistema impositivo en general; pero su procuramiento, una vez cumplimentados los requisitos formales y funcionales fa-

cultadores de su caracterización, remiten a la administración tributaria la factibilidad de su logro. Y ello es la razón por la que aquí nos importa referirlos.

La administración tributaria tiene en su haber este procuramiento, y ello tanto para el conjunto del sistema impositivo, como para una figura determinada de éste. El IVA, de esta manera, precisa de su remisión, por lo que antes de connotar las particularidades de su administración y, más concretamente, las del ITBM como forma específica de éste, creemos oportuno transcribir un esquema referencial de los aludidos Principios (6).

(6) Cfr. E. FUENTES QUINTANA: "Consecuencias sobre Recaudación", en "Conferencias sobre Recaudación". Secretaría General Técnica. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1970. pág. 15.

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA IMPOSICION

Principios	Requisitos generales de su cumplimiento	Exigencias Impositivas	Exigencias Recaudatorias
I. PRINCIPIOS LOGICOS			
1. Suficiencia.	Multiplicidad Impositiva con eficacia recaudatoria.	Impuesto s/ la renta e Impuesto s/volumen de ventas como impuestos principales.	Sistema de retención. Obligados al pago. Garantías del pago.
2. Flexibilidad.	Adecuación entre las variaciones del impuesto y las de la renta nacional.	Preferencia por los impuestos progresivos. Limitar exenciones y desgravaciones. Autoevaluaciones.	Tiempo del pago. Integridad del pago. Vigilar y limitar aplazamientos, fraccionamientos y prórrogas.
II. PRINCIPIOS ADMINISTRATIVOS			
3. Comodidad.	Evitar la presión fiscal indirecta.	Número de figuras tributarias.	Medios de pagos. Lugar de pago. Tiempo de pago.
4. Certeza.	Codificación fiscal; interpretación uniforme; reducir cambios impositivos.		Reglamentos, interpretación.
5. Economía.	Reducir el costo fiscal y evitar las rentas fiscales.	Eliminar impuestos con rentas fiscales.	Economía de recaudación.

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA IMPOSICION (continuación)

Principios	Requisitos generales de su cumplimiento	Exigencias Impositivas	Exigencias Recaudatorias
III. PRINCIPIOS DISTRIBUTIVOS.			
6. Equidad.	Horizontal gravamen igual a personas en igual situación.	Generalidad de la imposición (evitar evasión y fraude).	Vigilar y limitar aplazamientos, fraccionamientos y prórrogas (evasión).
	Vertical gravamen adecuado a personas en situación diferente.	Preferencia por Imp.directos. Imp.progresivos s/la renta. Gravamen s/gananc. de capital. Gravamen complementario - s/patrimonio.	
IV. PRINCIPIOS DE ORDENACION ECONOMICA.			
7. Estabilidad	Contribuir a la estabilización económica.	(Flexibilidad).	(Flexibilidad).
8. Eficacia.	Evitar el exceso de gravamen.	Preferencia Impuestos directos.	
9. Desarrollo.	Favorecer recursos productivos. Ahorro personal.	Favorecer ahorro. Favorecer dividendos.	
	EMPRESARIAL.	Tratamiento favorable autofinanciación. Reducir costo fiscal inversión.	
	Incentivo al trabajo. Facilitar el intercambio.	Vigilar tipos marginales. Perfeccionar Impto.s/las ventas.	

El servicio al cumplimiento de estos Principios sería la exigencia con la que debería orientarse, en parte al menos, la lógica del proceso recaudatorio (7), pues las incidencias de éste afectan de manera muy directa al cumplimiento efectivo de los mismos. De aquí procede la importancia que de cara a esa recaudación tiene la búsqueda de un conjunto de ideas impositivas que permitan orientar el curso de la vida tributaria cotidiana (8), ideas que abocan, respecto de las exigencias caracteriológicas del impuesto, hacia la preponderancia de la imposición sobre la renta y sobre el volumen de ventas.

La acotación como predominante de la imposición sobre las ventas, en el capítulo de la imposición indirecta, en tanto que exigencia del principio lógico de suficiencia, no se agota, a tenor del resto de los Principios, en que se trate de cualquier clase de impuesto sobre las ventas.

El Principio de flexibilidad hace hincapié en la progresividad de la imposición, cosa que contradice, casi por definición, la recomendación, en su vertiente indirecta, al principio de suficiencia, a menos que dentro de los impuestos indirectos se procure adoptar el que pueda resultar menos regresivo, si no ya por su propia naturaleza, al menos por la instrumentalización que

(7) Ibidem. pág. 14.

(8) Ibidem.

el mismo faculte realizar.

Por razones que no queremos reiterar, esta menor regresividad sería el IVA quien la ostenta. Pero es que el IVA, asimismo -y con ello entramos a considerar los Principios estrictamente administrativos del cuadro precedente-, puede recortar, en gran medida, el número de figuras tributarias, mediante el establecimiento de una cierta diversidad de tipos, eliminando, vía sustitución, parte de esa diversidad de figuras tributarias. Daría, -así, respuesta al Principio administrativo de comodidad, por mucho que el no prevalencimiento del tipo único general pudiera atentar en alguna medida, sobre todo por las exenciones, al Principio lógico de flexibilidad, atentado, por otra parte, que habría que matizar en el sentido de que si la flexibilidad exige que la recaudación impositiva adecúe sus variaciones a las de la renta nacional, el seguimiento de una política dinámica en el establecimiento de los tipos diferentes no tiene por qué desviarse de la trayectoria seguida por la renta nacional.

El IVA responderá también al principio administrativo de certeza en la medida en que la codificación de sus Leyes y Reglamentos se publiciten de manera adecuada y en tanto que las mismas se interpreten uniformemente. Esta labor corresponderá realizarla a los órganos y funcionarios pertinentes de la administración fiscal, estando constituidos básicamente, para el caso del ITBM, por la Oficina de Asesoramiento y Recaudación a que hemos aludido.

Y en cuanto al principio de economicidad, resulta obvio que el IVA no tiene en principio que generar para su recaudo mayores costos que otro impuesto general sobre el volumen de ventas, si exceptuamos el caso del impuesto monofásico y siempre que éste no se recaude en la etapa minorista. Dada la mayor complicación técnica del IVA, evidentemente que su existencia y, por ende, su recaudo, exige procedimientos administrativos relativamente sofisticados; pero si la existencia del impuesto depende de estos, el abaratamiento de los costos de recaudación que los mismos supondrían podría decirse que son consustanciales con la virtualidad del IVA. Por otra parte, el impuesto monofásico suele ser propio de países relativamente subdesarrollados, y en estas situaciones el principio de economicidad suele ser superado con creces por las posibilidades de evasión. En cualquier caso, la economicidad recaudatoria del IVA dependerá de la racionalidad de los procedimientos administrativos. De hecho se suele decir, en base a la complejidad del impuesto, que su administración implica mayores costos que otras clases de impuestos sobre las ventas; pero también los ingresos por el IVA suelen ser mayores que los de estos últimos, por lo que una respuesta categórica sobre tal carestía sólo puede tenerse después de estudiar en cada caso o país su costo relativo.

Pero aparte esta adecuación del IVA a los Principios Fundamentales de la Imposición, y más concretamente al apartado administrativo de los mismos, la administración tributaria en general hay que decir que se constituye en el agente de la políti-

ca impositiva. Por tanto, la misma habrá de apoyarse igual en una información y gestión adecuadas del impuesto, como en una evaluación realista de la capacidad del contribuyente. Si la administración tributaria sirve como fuente de enlace entre la política impositiva programada y el contribuyente, de modo que éste esté en condiciones de entender y cumplir con su obligación, los instrumentos básicos del administrador del impuesto habrán de ser los formularios y las instrucciones de cómo cumplimentarlos y tramitarlos. La labor del administrador se reduce, en buena medida, en procurar la "educación" del contribuyente, y ello porque *ningún impuesto puede tener éxito en la consecución de los objetivos deseados si no es recaudado con razonable efectividad* (9), siendo un serio obstáculo a una administración efectiva ... la escasez de personal cualificado (10).

Por todo ello, se suele señalar como requisito para conseguir una administración fiscal eficaz el que se disponga de un número conveniente de personal con cualificación, programas de instrucción, salarios adecuados, controles efectivos para cerciorarse de la eficiencia, estímulos que eviten el soborno y medios para desarrollar una actividad de cooperación entre inspectores y comerciantes. Amén de ello, un sistema adecuado para el proceso electrónico de datos facilita la gestión, junto a la sencillez

(9) Vid. JOHN F. DUE: "Impuestos ...", ob. cit., pág. 343.

(10) Ibidem. págs. 349 y ss.

en la estructura del impuesto, el establecimiento de procedimientos recaudatorios fáciles, bien definidos en los impresos, el establecimiento ponderado de multas, un rápido sistema de control de los defraudadores y una revisión eficaz de la exactitud de las declaraciones mediante programas de inspección.

Pero asimismo, para lograr una gestión tributaria efectiva de un impuesto, es esencial verificar que todas las personas que deban pagarlo figuren en los registros fiscales y que observen las normas del sistema. La mecanización de las declaraciones permitirá la selección para ser inspeccionadas, dentro de cada actividad económica, aquellas que reflejen compras excesivas en relación a sus ventas, es decir, un bajo valor agregado (11). Y el IVA permite de forma más completa y sencilla que cualquier otro impuesto sobre las ventas, el control cruzado para la gestión del gravamen ... Este rasgo del impuesto, que sigue a los bienes en todo su itinerario, permite ... una notable reducción de la tendencia a la evasión (12), lo que unido a la circunstancia de que el IVA distribuye su carga entre el total del proceso económico, recaudándose en una importante fracción en niveles o fases anteriores al minorista, proporciona una razonable suposi-

(11) Vid. MANUEL GARCIA-MARGALLO: "El futuro de la Imposición Indirecta en España. El Impuesto sobre el Valor Añadido". Trabajo recogido en la - Revista Hacienda Pública Española, Nº 29, del Instituto de Estudios - Fiscales. Madrid, 1974. pág. 117.

(12) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 70.

ción de que con él el fraude ... puede quedar ... reducido a la fase detallista, para la que el control cruzado se revele ineficaz (13).

Por todo ello, parece claro que la administración financiera debe intervenir (14) en la determinación de la deuda tributaria, pues de otro modo se ofrecerían enormes posibilidades al ocultamiento y, correspondientemente, al fraude. La administración deberá controlar la veracidad de las declaraciones y demás datos presentados por el contribuyente para comprobar los extremos de su completitud; deberá determinar por sí misma, en los casos de ausencia o incorrecta presentación de declaraciones, los datos necesarios para llegar al conocimiento de las bases y de la correspondiente deuda; vigilará, igualmente, el cumplimiento de todas las obligaciones formales en que se sustenta el procedimiento recaudatorio, y propondrá o recomendará, por último, las sanciones de presumible imposición inherentes a las infracciones cometidas.

Por otra parte, los archivos y controles del contribuyente del IVA exigen también una mayor precisión en este impuesto, y es innegable que este requisito previo de registro de todas las empresas no es fácil de cumplir en buen número de países. Y ello exige que los recursos y medios para el control administra-

(13) Ibidem.

(14) Cfr. J.M. TEJERIZO LOPEZ: "La Reforma ...", ob. cit., págs. 261 y ss.

tivo en este orden deberán procurar la necesaria eficiencia que prevengan y resuelvan en su caso los problemas que se susciten.

Pero a pesar de toda esta mayor complejidad, en principio, del Impuesto sobre el Valor Agregado, muchos (15) de los que han propuesto el IVA -en nuestro caso ITBM- han creído que la medida ofrece la ventaja de su gran simplicidad administrativa comparada con otros impuestos generales, a los cuales puede probablemente sustituir. T. Adams apoya su concepto de "renta bruta modificada" o su "renta neta aproximada" sobre la base de que los problemas administrativos y de cumplimiento podrían ser mucho menores que los producidos por un impuesto sobre la renta neta, el cual, a su vez, podría ser más fácil de administrar que un impuesto sobre el volumen de las ventas brutas con tipos diferenciados. P. Studenski indica su acuerdo con Adams, y sugiere que el IVA podría ser más fácil de administrar que un impuesto monofásico sobre las ventas de fabricantes o minoristas, aunque señala que esos impuestos monofásicos son superiores administrativamente en algunos aspectos al Impuesto sobre el Valor Agregado. Arant y Mount son, entre otros, quienes más han subrayado la simplicidad administrativa de este impuesto en comparación con cualquier otro sobre la renta neta de las empresas. Y finalmente, M. Bronfembrenner ha manifestado que el IVA es superior al impuesto monofásico sobre las ventas de minoristas, principalmente por

(15) Cfr. CLARA K. SULLIVAN: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 281.

su "facilidad de recaudación". Y estas estimaciones sobre la eficacia administrativa del impuesto IVA, comparado con las otras - formas impositivas a las que puede sustituir, es un punto importante a considerar, siendo también otros muchos los autores que han hecho énfasis en su simplicidad administrativa comparado con otras formas de imposición sobre la renta proveniente de los negocios. La misma Clara Sullivan establece (16), obviando elogios o críticas apresuradas, que los problemas administrativos y de efectividad involucrados en cualquier impuesto variarán con el número de contribuyentes, la frecuencia de las declaraciones, la tasa del impuesto, la dificultad de identificar los sujetos gravables, los problemas suscitados en la computación de las bases del impuesto y, no menos importante, la actitud de los contribuyentes hacia el impuesto.

El IVA requiere, por ello, un cierto grado de desarrollo en cuanto a técnicas contables y conocimientos generales entre los contribuyentes sobre los cuales recaiga, y una eficiencia administrativa que garantice, por parte de los órganos responsables, su debido funcionamiento recaudatorio. Esto nos lleva a plantear un inconveniente administrativo, muy posible de surgir en los países de escaso desarrollo: los países menos desarrollados, con bastantes empresas, por ejemplo, pequeñas o medianas, no se distinguen por el exacto cumplimiento de sus obligaciones

(16) Ibidem. pág. 282.

contables, y en algunos otros el registro de tales empresas no existe, o existe en forma rudimentaria o escasa. Al enfrentarse a esta dificultad y superarla, la implantación de este sistema aparejaría un beneficio adicional, ayudado a imponer la necesaria disciplina en los negocios.

De todas maneras, debe tenerse presente que las formas administrativas no pueden elaborarse a perpetuidad, ni estabilizarse sobre la base de la rutina y la costumbre. Los cambios que se producen en las condiciones económicas y políticas de los pueblos, son más acentuadamente rápidos en los países en desarrollo, y toca a los funcionarios que administran los impuestos mantenerse alerta, tratando de encontrar soluciones ágiles a los problemas que vayan apareciendo, para lo que sería conveniente determinar hasta qué punto se ingresa el máximo de cuotas impositivas potenciales, tanto en cifras globales como por sectores, sean éstos industriales, profesionales, territoriales, etc., a efectos de fijar una cierta regularidad en los montos recaudatorios que alerten en los casos de desviaciones notorias.

Sainz de Bujanda (17), al hablar del procedimiento normal de liquidación, nos dice que en tales actos se contiene la voluntad de la administración en punto a la determinación del importe de la deuda de un contribuyente por razón de un tributo varia

(17) Cfr. ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA: "Temas ...", ob. cit., págs. 136 y 138.

ble, y aunque comenta a continuación que la gestión tributaria en sí no se agota con la liquidación, lo cierto es que la parte más importante de su gestión es precisamente la cuantificación de la obligación del contribuyente. Y dice también, respecto al tiempo de presentación de las declaraciones, que habrá de ajustarse a los plazos marcados en los distintos textos legales de cada impuesto, de lo que interesa destacar, como norma general, que el plazo empieza normalmente a contarse desde el primer momento de devengo del tributo, es decir, desde el instante en que el hecho imponible se estima realizado en el tiempo, por empezar también en ese momento a correr el plazo dentro del cual la administración ha de ejercitar su derecho a determinar la deuda tributaria, esto es, a practicar la liquidación, por lo que, a este respecto, *el Estado para fijar sus rentas debe elegir las formas apropiadas ... , respetando igualmente tanto sus necesidades como las de los sujetos pasivos de las obligaciones que crea -pues- quien pretenda -conocer con base seria la naturaleza de la función tributaria, tendrá ... que someterse a las exigencias que derivan de su "integridad", ya que "la tributación demanda la conjunción de los estudios, medios y finalidades de muy diversas disciplinas, que es imposible desdeñar individualmente si han de comprenderse los alcances de la primera" (18).*

(18) Vid. MANUEL DE JUANO: "El Centro de Información Tributaria N° 3". Asociación Interamericana de Tributación. Ediciones Rosario. Argentina. Dic. 1973. pág. 6. .

Los tributos son instituciones jurídicas. El mundo de los tributos es un mundo de legalidad. No hay tributos sin leyes que los impongan, cualquiera que fuere el procedimiento elaborativo de la Ley donde se manifieste el ejercicio del poder fiscal. El Derecho Tributario es una rama del Derecho Público, y particularmente del Derecho Financiero, que tiene por objeto todo lo concerniente a las normas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias provenientes de los tributos (19), - constituyendo precisamente la tarea de que sean cumplimentadas estas relaciones el contenido y la misión de la administración tributaria.

En el caso de Panamá, el procedimiento administrativo del ITBM tiene como objetivo primordial exigir a los funcionarios correspondientes que, por las funciones que desempeñan, tengan - que administrar este impuesto en las etapas de reconocimiento, recaudación y fiscalización, con todos los pasos que deben seguirse para que la administración del mismo sea efectiva, ágil y eficaz, y puedan brindar, además, al contribuyente, la asistencia y apoyo que solicitan.

Entre los diferentes departamentos para la administración de este impuesto destacaremos los más relevantes, conforme lo vayamos tratando al describir el proceso y la tramitación recaudatoria.

(19) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 15.

El Departamento de Reconocimiento (si se trata de las Administraciones Regionales de Ingresos del Interior o Colón), se encargará de reconocer y verificar, en una primera etapa, la información proporcionada por el contribuyente. Para tales efectos deberá:

- 1.- Proporcionar al contribuyente los formularios de Declaración-Liquidación del Impuesto a las Transferencias de Bienes Corporales Muebles, "5%", a fin de que éste proceda a confeccionarlos en base a las operaciones que haya realizado en el período que va a declarar.
- 2.- El contribuyente presentará la declaración en original y dos copias en Panamá capital, en los casos corrientes. Cuando se trate de Exportadores y Reexportadores o Transferentes a las Agencias autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, ubicados en la Zona del Canal de Panamá, en cuya declaración resulte saldo de Crédito Fiscal a su favor y soliciten Certificado con Poder Cancelatorio, se le deberá exigir la declaración en original y tres copias, a fin de que una de las copias (la "amarilla"), siga el curso de la solicitud del Certificado con Poder Cancelatorio.

En el caso de la provincia de Colón y el interior, el contribuyente deberá presentar la declaración en original y tres copias en los casos corrientes. Cuando se trate de exportadores y reexportadores o transferencias

a las Agencias autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos ubicadas en la Zona del Canal de Panamá, que al presentar su declaración soliciten Certificado con Poder Cancelatorio, se le deberá exigir la declaración en original y cuatro copias, con el mismo propósito indicado anteriormente para la copia extra.

3.- Cuando el contribuyente entregue la Declaración-Liquidación, la sección de Reconocimiento verificará que la misma esté debidamente cumplimentada en cuanto a:

- a) Identificación: le solicitará al contribuyente la identificación correspondiente, es decir, la copia rosada del formulario de Registro Unico de Contribuyentes (RUC), o la Célula de Identidad Personal en el caso de persona natural;
- b) Los datos consignados dentro de la misma;
- c) Impuesto a pagar o Crédito Fiscal;
- d) Que esté debidamente firmada por el contribuyente, o el representante legal en caso de persona jurídica.

4.- Para efectos del inciso b) del punto anterior, el funcionario de reconocimiento deberá verificar el contenido de la declaración, esto es, efectuar los cálculos matemáticos y determinar:

- 1ª) Que la línea Nª 11 del formulario D-04 muestre el importe total de las operaciones del contribuyente, sin incluir el impuesto. Aquellos contribuyentes que presentan la Declaración-Liquidación y mues tren el impuesto incluido en el total de operaciones, deberá rectificarlos y, por lo tanto, serán devueltos para su debida corrección.
- 2ª) Impuesto determinado en el período (línea 16) debe corresponder exactamente al cinco por cien de la línea 15 del formulario, es decir, del total de operaciones gravadas del período.
- 3ª) Si el contribuyente muestra, en la Declaración-Liquidación, una suma menor al cinco por cien de la línea 15 del formulario D-04 y así lo ha anotado en la línea 16, deberá corregir los renglones afec tados, de manera que el impuesto determinado sea exactamente el que resulta de calcular el cinco por cien sobre la línea 15, tal como se establece en el inciso b). Esta corrección podrá ser hecha en el mismo formulario, siempre que el contribuyente la valide mediante su firma a un lado.
- 4ª) Si el contribuyente muestra en la Declaración-Liquidación una suma mayor al cinco por cien de su línea 15 del formulario D-04 y así lo ha anotado en la línea 16, deberá corregir el formulario tal como se indica en el punto c).

- 5.- En cuanto al inciso c) del punto N° 3, el funcionario de Reconocimiento tendrá especial cuidado en verificar los datos que conforman el Crédito Fiscal, resultante del ITBM cargado en las compras locales efectuadas por el contribuyente en el período anterior, si lo hubiera. En este último caso, el contribuyente deberá presentar la copia de la Declaración del período anterior donde se refleje el saldo del Crédito Fiscal debidamente reconocido por la Sección de Reconocimiento y el funcionario comprobará que el monto deducido en este concepto sea correcto.
- 6.- En el caso de que el contribuyente declare impuesto a pagar en la línea N° 21 (después de restar del total anotado en la línea 16, del formulario de Declaración, el Crédito Fiscal que refleje en la línea N° 20 del mismo formulario), el funcionario de Reconocimiento deberá confeccionar el comprobante de pago (que inserta en la parte de atrás de la Declaración), tal como se señala en el punto N° 7. Si, por el contrario, el contribuyente muestra un saldo de Crédito Fiscal (por ser mayor la línea 20 que la línea 16), efectuada la verificación correspondiente, anotará en el comprobante de pago, en el espacio que dice "sello de caja", la leyenda "Crédito Fiscal que pasa al período siguiente". Dados estos pasos, sellará la Declaración en el lado izquierdo de la parte superior del formulario, donde

está impreso la leyenda "Reconocida en", y entregará la copia triplicada al contribuyente (la rosada).

7.- Al verificar el comprobante de pago, el funcionario - determinará:

- a) Que la información del comprobante sea correcta, es decir, que se ajuste al contenido de la de
cl
ar
ación;
- b) Que el impuesto a pagar coincida con el deter
mina
do en la línea 21 de la declaración (que la línea 25 sea igual a la 21);
- c) Que la forma de pago corresponda a lo anotado en las líneas 29 a 32, es decir, que el pago sea en efectivo, en cheque certificado, en Certificado de Abono Tributario (CAT) o con Certificado de Poder Cancelatorio (CPC). (En estos últimos casos, ver
ifi
car
á que las líneas 31 y 32 coinciden con el de
t
alle de los certificados utilizados en el pago - del ITBM, totalizados en las líneas 33 y 34, respectivamente);
- d) En el caso de que el contribuyente presentase la declaración después de la fecha de vencimiento del período, deberá calcular los recargos e intereses correspondientes y anotar el total a pagar. En es
te
caso, deberá tomar en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en la Ley N° 75 de 1976, sólo

se permite para el ITBM una mora de sesenta días, ya que el atraso de ese plazo se considera defraudación o falta, según sea el caso.

- 8.- Además, deberá verificar que el contribuyente haya relleno debidamente lo correspondiente al Detalle del ITBM pagado en las aduanas en el período.
- 9.- El funcionario de Reconocimiento procede a sellar y firmar la declaración, en la misma forma que se estableció en el punto N^o 6, y lo envía al contribuyente con el juego completo a la Sección de Receptoría del Departamento de Recaudación, para que efectúe el pago correspondiente.
- 10.- La Sección de Reconocimiento enviará a la Sección de Control y Registro las declaraciones del Impuesto a las Transferencias de Bienes Muebles que reflejen saldo de Crédito Fiscal, para su proceso correspondiente.
- 11.- Para efectos del punto anterior, llenará una hoja de control, especificando el total de las declaraciones enviadas.
- 12.- Cuando el contribuyente sea exportador, o reexportador o transferente a las agencias autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos ubicadas en la Zona del Canal de Panamá y se acoja al parágrafo 16 de la Ley 75 de 1976 (en el caso de que tenga saldo de Crédito Fiscal a su

favor y haya solicitado Certificado con Poder Cancela
torio), el Departamento de Reconocimiento, conjunta-
mente con la Declaración-Liquidación, recibirá la so
licitud tal y como expresa el punto N° 2, y, una vez
efectuada la verificación preliminar de la misma, es-
tando correcta, la remitirá al Departamento de Audito
ría Integral para que siga su curso.

Y para contrastación del proceso referido, se adjunta
copia del formulario D-04, con las correspondientes instrucciones,
el cual debemos tener en cuenta también en el desarrollo del tema
siguiente.

D-04

RECONOCIDA EN _____ POR _____	REPUBLICA DE PANAMA MINISTERIO DE HACIENDA Y TESORO DIRECCION GENERAL DE INGRESOS	PARA USO DE: LOTE _____ NUMERO _____ RECAUDADOR _____
CLASE UNO _____ CLASE DOS _____	DECLARACION-LIQUIDACION IMPUESTO TRANSFERENCIA BIENES MUEBLES (LEY 78-22 DE DIC. 1978 ART. 1057-V CODIGO FISCAL)	

IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE				NO. DE INSCRIPCION EN EL R. U. C.		
Nombre o Razón Social (1)				Tipo de Rollo	Folio Impugn	Asiento Ficha
Calle o Avenida (2)				No. Cédula de Identidad		
Número (3)	Dir. Postal de Panamá (4)	Aptdo. Postal (5)	I. Postal de Panamá (6)	Teléfono (7)		
Barrio (8)	Ciudad (9)	Distrito	Provincia			

PERIODO DECLARADO	
CONTRIBUYENTE CLASE UNO (MENSUAL).	Mes _____ de 19 _____ (10)
CONTRIBUYENTE CLASE DOS (TRIMESTRAL).	De _____ de 19 _____ a _____ de 19 _____ (11)

DETERMINACION DEL IMPUESTO					
11	TOTAL DE OPERACIONES (Gravadas y no Gravadas)				
12	Monto: TOTAL DE OPERACIONES NO GRAVADAS, (con excepción de las exentas en c) y d) del Parágrafo 8º del Art. 1057-v del Código Fiscal)				
13	SUB TOTAL - (Línea 11 menos Línea 12)				
14	Monto: OPERACIONES EXENTAS POR c) y d) del parágrafo 8º Art. 1057-v del Código Fiscal				
15	TOTAL DE OPERACIONES GRAVADAS EN EL PERIODO DECLARADO				
16	IMPUESTO DETERMINADO - 5% sobre línea 15				

DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL DEL PERIODO					
17.	L.T.B.M. Deducible, según en las compras Locales				
18.	L.T.B.M. Deducible, según en las importaciones				
19.	Saldo del Crédito Fiscal del Periodo Anterior				
20.	TOTAL DEL CREDITO FISCAL DEDUCIBLE DEL IMPUESTO DETERMINADO EN LINEA 16				

IMPUESTO A PAGAR O SALDO DEL CREDITO FISCAL QUE PASA AL PERIODO SIGUIENTE (21)	
--------------------------------------------------------------------------------	--

BOLETO PARA EXPORTADORES Y REEXPORTADORES O TRANSFERENTES A AGENCIAS AUTORIZADAS EN LA ZONA DEL CANAL DE PANAMA					
22.	Saldo de Crédito Fiscal del Periodo (Visto de la línea 21)				
23.	Monto. Monto recibido en Certificado con poder Consular (C. P. C.)				
SALDO DE CREDITO FISCAL QUE PASA AL PERIODO SIGUIENTE. (24)					

COMPROBANTE DE PAGO

25.	IMPUESTO A PAGAR. (Viene de la línea 21)	B/.		
26.	PARA RECARGO.	B/.		
27.	USD INTERESES	B/.		
28.	DOI TOTAL A PAGAR:	B/.		

Sello
Caja

FORMA DE PAGO:

29.	En dinero Efectivo.		
30.	En Cheque Certificado		
31.	En C.A.T. (Viene de la línea 33)		
32.	En C.P.C. (Viene de la línea 34)		

DETALLE DE LOS CERTIFICADOS UTILIZADOS EN EL PAGO DEL I.T.B.M.

No. Cupón del C.A.T.	Fecha - Emisión			Importe	No. Cupón C.P.C.	Fecha - Emisión			Importe
	día	mes	año			día	mes	año	
53					54				

DETALLE DEL I.T.B.M. PAGADO EN ADUANAS EN EL PERIODO

Fecha de Pago			No. DECLAR. - LIQUID.	I.T.B.M.	Fecha de Pago			No. DECLAR. - LIQUID.	I.T.B.M.
Día	Mes	Año			Día	Mes	Año		
(Viene de la Columna Anterior)									
TOTAL (Pasa a la siguiente Columna).					TOTAL				55

Declara bajo la gravedad del Juramento y con pleno conocimiento de las Sanciones que la Ley impone por el falso testimonio al tener de la establecido en los Códigos Penal, de Comercio y Fiscal de la República, que la información contenida en este documento es correcta.

Nombre del Contribuyente o Representante Legal

Firma del Contribuyente o Representante Legal

Cédula No.

En _____ a los _____ días del mes de _____ de 19__

**INSTRUCTIVO PARA LLENAR EL FORMULARIO
DECLARACION-LIQUIDACION
IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES**

OBJETIVO

Este formulario ha sido confeccionado para las Personas Naturales y Jurídicas que tengan que declarar, liquidar y pagar el impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles con Cédula Fiscal, de acuerdo al artículo 16, de la Ley 75 de 22 de diciembre de 1976, que adicionó el artículo 1057v al Código Fiscal.

PARA USO DE LA G.B.J.

CLASIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

Deje estos espacios en blanco.

Indique con una X en el espacio correspondiente su clasificación como contribuyente de este impuesto, según el parágrafo 10 del artículo 1057v del Código Fiscal.

IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

LÍNEA 01. NOMBRE O RAZON SOCIAL

NOMBRE: Sólo para Persona Natural, que realice actividades en su propio nombre, consignando por su orden: Apellido paterno, materno y nombres completos.

RAZON SOCIAL: Sólo para Persona Jurídica. Anote el nombre de la razón social exactamente como se encuentra en el pacto social.

En Persona Jurídica: su número de inscripción en el Registro Público, Sección de Personas Mercantiles.

En Persona Natural: el Número de Cédula de Identidad Personal.

En estas líneas señale correctamente su domicilio fiscal.

NUMERO DE INSCRIPCION EN EL REGISTRO UNICO DE CONTRIBUYENTES (RUC)

LÍNEAS 03 A 08 DIRECCION

PERIODO DECLARADO

LÍNEA 09 MENSUAL

Indique el mes a que corresponde el período declarado siempre que se trate de contribuyente que por su promedio de ingreso bruto mensual está clasificado como Clase Uno.

LÍNEA 10 TRIMESTRAL

Indique el trimestre a que corresponde el período declarado, si en base al promedio de ingreso bruto mensual, está clasificado como Clase Dos.

DETERMINACION DEL IMPUESTO

LÍNEA 11 TOTAL DE OPERACIONES (Gravadas y No Gravadas)

Anote todas las operaciones gravadas y no gravadas, efectuadas durante del período tributario mensual o trimestral según correspondiere a su clasificación.

LÍNEA 12 MENOS: TOTAL DE OPERACIONES NO GRAVADAS CON EXCEPCION DE LAS EXENTAS EN LOS LITERALES d) y e) DEL PARAGRAFO 10. DEL ARTICULO 1057v DEL CODIGO FISCAL.

Anote el total de Operaciones No Gravadas tales como:

Transferencias de Bienes Muebles No Gravadas, por ejemplo: Alimentos, medicinas, combustibles y lubricantes, etc.

Operaciones que afectan bienes corporales muebles que se encuentran en acciones aduaneras y almacenes de depósito y cuyo dominio se transfiera mediante actas de documentos.

Bebidas gaseosas ya gravadas por el artículo 1057r del Código Fiscal.

Servicios y Arrendamientos No Gravados, por ejemplo: Alquiler de bienes inmuebles, etc.

Otros ingresos No Gravados, por ejemplo: Interés sobre bonos; Transferencias de documentos negociables y de título y valores en general, etc.

No incluye en este total, valores que corresponden a: Esperanzas y Reservas; Transferencias a Agrícolas Autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos, ubicadas en la Zona del Canal de Panamá.

LÍNEA 13 SUB TOTAL DE LA LÍNEA 11 MENUS LÍNEA 12

Resta del total de la línea 11 la línea 12 y anote el resultado en este espacio.

LÍNEA 14 MENOS: INGRESOS POR OPERACIONES EXENTAS POR LOS LITERALES d) y e) DEL PARAGRAFO 10. DEL ARTICULO 1057v DEL CODIGO FISCAL.

Anote el Total de las operaciones exentas referidas a las exportaciones, importaciones y transferencias a las Agencias Autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos, ubicadas en la Zona del Canal de Panamá.

LÍNEA 15 TOTAL DE OPERACIONES GRAVADAS EN EL PERIODO DECLARADO

Anote el Total de Operaciones Gravadas del Período, que resulta de restar de la línea 13 la línea 14.

LÍNEA 16 IMPUESTO DETERMINADO

Anote el monto del impuesto que resulta de multiplicar el resultado de la línea 15 por la tarifa de este impuesto, que es el 5%.

DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL DEL PERIODO

LÍNEA 17 I.T.B.M. DEDUCIBLE CARGADO EN LAS COMPRAS LOCALES

Indique el Total de Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles Deducible, que se le haya cargado en las compras locales. Ver análisis explicativo en el Cuadro Inscrito en el Anexo 1 de este instructivo.

LÍNEA 18 I.T.B.M. DEDUCIBLE EN LAS IMPORTACIONES

Anote el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles Deducible, anticipado en las importaciones. Ver análisis explicativo en el Cuadro Inscrito en el Anexo 1 de este instructivo.

LÍNEA 19 SALDO DEL CREDITO FISCAL DEL PERIODO ANTERIOR

Indique el saldo del Crédito Fiscal que le haya quedado como saldo crédito a su favor en el período anterior. (Este valor tendrá vigencia, después del primer período de declaración).

LÍNEA 20 TOTAL DEL CREDITO FISCAL DEDUCIBLE DEL IMPUESTO DETERMINADO EN LA LÍNEA 16.

Anote en este espacio el Total que resulta de sumar las líneas 17 a 19.

LINEA 21 IMPUESTO A PAGAR O SALDO DEL CREDITO FISCAL QUE PASA AL PERIODO SIGUIENTE.

Anote el resultado de restar de la línea 16 la línea 20. Cuando este resultado es positivo será Impuesto a Pagar, el que deberá liquidar y pagar según comprobante de pago de la pág. 2 del formulario. Cuando el resultado de esta operación sea negativo determinará un saldo de Crédito Fiscal a su favor, el mismo deberá indicarse encerrando la cifra en un paréntesis. En este caso, en el Comprobante de Pago, la DGI reconocerá a través de un sello, que el contribuyente tiene un saldo de Crédito Fiscal a su favor en el período declarado, el cual se llevará al período siguiente.

LINEAS 22 y 23 SOLO PARA EXPORTADORES Y REEXPORTADORES, O TRANSFERENTES A AGENCIAS AUTORIZADAS EN LA ZONA DEL CANAL DE PANAMA.

Estas líneas la deberán llenar solamente los contribuyentes que exporten o reexporten bienes corporales muebles o los transferen a las Agencias Autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, ubicadas en la Zona del Canal de Panamá y que en razón del volumen de dichas operaciones tienen saldos a su favor por concepto de Crédito Fiscal. En la línea 22 deberán anotar el saldo de Crédito Fiscal establecido en la línea 21. En la línea 23 anotarán el Monto solicitado en Certificados con Poder Cancelatorio por este mismo período, para lo cual deberán adjuntar a la declaración liquidación el formulario-solicitud de C.F.C. suministrado por la DGI, el cual se le dará el trámite interno correspondiente.

LINEA 24 SALDO DE CREDITO FISCAL QUE PASA AL PERIODO SIGUIENTE (Solo para exportadores, reexportadores, o para transferencias a Agencias Autorizadas en la Zona del Canal de Panamá)

Anote el resultado de restar de la línea 22 la línea 23. El cual es el saldo de Crédito Fiscal que pasa al período siguiente.

COMPROBANTE DE PAGO

LINEA 25 IMPUESTO A PAGAR

Anote en este espacio el Total de Impuesto a Pagar en el período, determinado en la línea 21. PARA USO D.G.I.

LINEAS 26 a 28

FORMA DE PAGO

LINEAS 29 a 32

Indique si está efectuando el pago en dinero en efectivo, anote el importe en la línea 29. Anote en la línea 30 el importe del pago con Cheque Certificado. Si paga con Certificado de Abono Tributario (CAT) anote el total de los mismos en la línea 31 de acuerdo con el monto acumulado en la línea 33. En el caso de que pague con Certificado con Poder Cancelatorio (CPCI) anote en la línea 32 el importe por este concepto, de acuerdo con el total de la línea 34.

NOTA: El total del Impuesto puede ser cancelado mediante la utilización de una o varias de las formas de pago aquí contempladas.

DETALLE DE LOS CERTIFICADOS UTILIZADOS EN EL PAGO DE I.T.B.M.

CERTIFICADO DE ABONO TRIBUTARIO (CAT)

Detalle el Número del Cupón del Certificado de Abono Tributario (CAT) indique la fecha de emisión (día, mes y año) y el importe de cada cupón.

LINEA 33

Totalice y anote la cifra obtenida en la línea 33, la cual debe ser llevada a la línea 31.

CERTIFICADO CON PODER CANCELATORIO (CPCI)

Detalle el número del Cupón del Certificado con Poder Cancelatorio (CPCI) indique la fecha de emisión (día, mes y año) y el importe de cada cupón.

LINEA 34

Totalice y anote la cifra en la línea 34, la cual debe ser llevada a la línea 32.

DETALLE DEL I.T.B.M. PAGADO EN ADUANAS EN EL PERIODO.

Anote la fecha (día, mes y año), el No. de Declaración-Liquidación de Aduana y el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles, ingresado en el período declarado, de acuerdo con el detalle de todas las Liquidaciones de Aduanas pagadas en el período citado. Si el espacio anterior no es suficiente continúe en hojas adicionales proporcionando los mismos detalles.

LINEA 35

Anote en la línea 35, el total del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles, pagado según detalle de las Declaraciones-Liquidaciones de Aduanas.

NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL.

Indique el nombre del contribuyente, si es Persona Natural o el nombre del Representante Legal si es Persona Jurídica. Consigne la firma y el número de cédula de identidad personal.

ANEXO I Análisis del Crédito Fiscal Deducible (líneas 17 y 18 de la Declaración Jurada)

Con el propósito de facilitar la determinación del monto del Crédito Fiscal deducible del Impuesto Determinado (que es el impuesto cargado por el contribuyente en sus operaciones gravadas) se enuncian varias normas explicativas que regulan esta materia:

- 1a. El contribuyente como norma general, tendrá derecho a deducir del impuesto determinado en el período, los impuestos que por concepto de I.T.B.M., dentro del mismo período, haya anticipado:
 - a) En la Aduana, por la introducción al país de los bienes destinados a su actividad comercial, industrial, o similar;
 - b) A sus proveedores locales por las compras destinadas a su actividad comercial, industrial o similar.
- 2a. Para que pueda hacerse efectiva la deducción mencionada en el literal b) de la norma anterior, será necesario que el impuesto cargado en las compras locales esté documentado en la forma prescrita en el Parágrafo 13 del artículo 1067º del Código Fiscal.

- 3a. Será deducible como crédito fiscal el impuesto cargado en las importaciones y compras locales que se destinen directamente a hechos gravados. Los impuestos a las transferencias de bienes corporales muebles cargado en estas importaciones y compras locales que son deducibles como crédito fiscal para este impuesto, no podrán ser considerados como gasto deducible a los efectos del impuesto sobre la renta.
- 4a. No será deducible como crédito fiscal, el impuesto cargado en las importaciones y compras locales que se destinen directamente a operaciones exentas o no alcanzadas por este impuesto. Los impuestos cargados en estas importaciones y compras locales, no deducibles como crédito fiscal para este impuesto, podrán ser considerados por el contribuyente como gastos deducibles a los efectos del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 897 del Código Fiscal.
- 5a. Será deducible como crédito fiscal el impuesto cargado en las adquisiciones internas e importaciones que se destinen directamente a las exportaciones, reexportaciones y ventas previstas en los literales c) y d) del Parágrafo 8a. del artículo 1057v del Código Fiscal.
- 6a. Cuando el contribuyente haya pagado anticipadamente este impuesto por sus importaciones o el mismo le haya sido cargado por sus proveedores en las compras locales y no puede discriminar si estas adquisiciones corresponden a operaciones gravadas o exentas, la deducción como crédito fiscal generado por dichos gravámenes, se efectuará en la proporción correspondiente al monto de sus operaciones gravadas sobre el total de sus operaciones en el período declarado.
 - La parte no acreditable fiscalmente podrá ser considerada por el contribuyente como gasto deducible para los efectos del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el Artículo 897 del Código Fiscal.

Sobre la base de los conceptos mencionados en dichas normas, y a los efectos de facilitar el procedimiento para el manejo de las cifras resultantes, se adjunta el siguiente ejemplo explicativo.

Ejemplo:

Un contribuyente, que vende productos gravados y no gravados y además exporta o vende a las Agencias Autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos en la Zona del Canal de Panamá, en un período tributario ha efectuado las siguientes transacciones:

- a) Ha comprado localmente mercancías, de las cuales \$/3,000.00 son de productos gravados (ropa, zapatos, cosméticos, licores, etc.) y \$/2,000.00 de productos no gravados (alimentos, bebidas gaseosas, medicinas, etc.). Por los \$/3,000.00, sus facturas de compras se vieron cargadas en concepto del 5% del I.T.B.M., por \$/150.00. A los \$/2,000.00 materias no se les cargó el 5% de I.T.B.M., ya que según la Ley No. 75 de 1976, estos productos no están sujetos a este gravamen.
- b) Además importó mercancías de las cuales \$/8,000.00 son productos gravados y \$/2,000.00 productos no gravados. El contribuyente, anticipó \$/478.00 en las Aduanas, al momento de pagar la Declaración-Liquidación de Aduana, en concepto del 5% sobre el valor CIF más los impuestos, tasas y demás gravámenes aduaneros sobre los \$/8,000.00 de productos gravados.
- c) Localmente compró unas cajas especiales para empaquetar los productos exportados o vendidos a las Agencias Autorizadas del Gobierno de los Estados Unidos, en la Zona del Canal de Panamá, por las cuales se le cargó en las facturas, el 5% de I.T.B.M. por la suma de \$/100.00 e importó un equipo de protección exclusivamente para transportar mercaderías a las mencionadas Agencias, por el que debió pagar en Aduana un I.T.B.M., por \$/200.00.
- d) Compró además, para uso en su establecimiento en general, un aire acondicionado por \$/650.00, una máquina de sumar por \$/400.00 y materiales de oficina por \$/200.00, cuyas facturas de compras fueron cargadas por el 5% del I.T.B.M., por un total de \$/62.50, y se importaron dos cajas registradoras por las cuales tuvo que pagar en las Aduanas, en concepto de I.T.B.M. la suma de \$/400.00.
- e) Por otra parte, compró localmente envases para los productos no gravados por la suma de \$/400.00, en cuyas facturas constata separadamente el impuesto de 5% o sea \$/20.00 e importó un congelador destinado a estos mismos productos no gravados, por el cual tuvo que pagar \$/400.00 en las Aduanas en concepto del 5% de I.T.B.M.

f) En este mismo período vendió la suma de \$/100,000.00 (Productos Gravados y No Gravados) desplegada así:

Transferencias o ventas de productos gravados	\$/ 80,000
Exportación o ventas a Agencias autorizadas en la Zona del Canal de Panamá.	\$/ 10,000
Sub-total	\$/ 90,000
Transferencias o ventas de productos no gravados	\$/ 10,000
Total de Operaciones	\$/100,000

A continuación, se insertan los cuadros A y B que reflejan los resultados de estas operaciones, para efectos del Crédito Fiscal.

CUADRO A: DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL DEDUCIBLE PARA EL I.T.B.M.

(Llevar a la primera columna las cifras correspondientes a los impuestos cargados por los proveedores en las compras locales, y a la segunda columna las cifras correspondientes a los impuestos anticipados en la Aduana, por las importaciones del período).

A) Deducible como Crédito Fiscal generado en el período:

	Compras Locales	Importaciones
A-1 100% del ITBM cargado en los bienes destinados directamente a operaciones gravadas, (Norma 3a)	\$/ 150.00	\$/ 475.00
A-2 100% del ITBM cargado en bienes efectos a las operaciones de los art. c) y d) del parágrafo 8a. del artículo 1057v, (Norma 5a)	100.00	200.00
A-3 X% cargado en bienes dedicados indiscriminadamente a operaciones gravadas y exentas, (Normas 6a. I Ver Determinación del Porcentaje X)*	96.25	405.00
A-4 Total del Crédito Fiscal deducible, que debe llevarse a la Línea 17 de la Declaración Jurada (compensar) y a la Línea 18 de la Declaración Jurada (importacional).	<u>\$/ 346.25</u>	<u>\$/ 1,080.00</u>

* Determinación del porcentaje X que debe comportarse en el rubro A-3) de este Cuadro:

$$X = \frac{\text{Línea 13 de la Declaración Jurada } \$/80,000 \times 100}{\text{Línea 11 de la Declaración Jurada } \$/100,000} = 80\%$$

A los efectos de correr las cifras del período, se agrupa otro cuadro destinado a:

CUADRO B: DETERMINACION DE LAS SUMAS NO DEDUCIBLES COMO CREDITO FISCAL PARA EL ITBM

B) No deducible como crédito fiscal para el ITBM del Período:

	Compras Locales	Importaciones
B-1 100% del ITBM cargado en los bienes destinados directamente a operaciones exentas (Norma 4a).	\$/ 20.00	\$/ 400.00
B-2 Z% del ITBM cargado en bienes dedicados indiscriminadamente a operaciones gravadas y exentas, (Norma 6a.) Este porcentaje es complementario del determinado para el rubro A-3, e sea o igual o 100 menos dicho porcentaje. (Z = 100 - X)	8.50	45.00
B-3 Total no deducible como Crédito Fiscal (Estas sumas no deducibles a los efectos del ITBM, pueden ser consideradas como gastos a los efectos de la Declaración del Impuesto Sobre la Renta)	<u>\$/ 28.50</u>	<u>\$/ 445.00</u>

C. RECAUDACIÓN

Con el término recaudación se designan el conjunto de operaciones que permiten al Estado la percepción de los impuestos, a partir del momento en que hayan sido liquidados. La administración tributaria, pues, se manifiesta en este orden en su vertiente de caja que lleva a cabo la realización de los cobros emanantes de las liquidaciones correspondientes. Pero su función no se resuelve de manera tan estrictamente pasiva como la del mero cobrador; inherente con esta actitud, las dependencias recaudatorias de la imposición han de procurar el mejoramiento continuo de los procedimientos de aplicación de la diferente normativa recaudatoria, a efectos no sólo de la cumplimentación de los criterios de economicidad, sino agilizando también la metodología tendente a la evitación de las morosidades.

En la cuestión de la morosidad, es tal vez donde debe manifestarse la mayor beligerancia de la recaudación. Para desarrollar una buena política de cobros, los funcionarios correspondientes deben disponer de los datos e instrumentos de recaudación indispensables para conocer, en cualquier fecha, el estado concreto de la situación tributaria del contribuyente. En la práctica de una política firme de recaudación, el funcionario encargado del cobro de una cuenta morosa debe poder determinar de inmediato los hechos del caso que confronta, especificándolos para seleccionar con prontitud los métodos adecuados de aplicación al mismo, tratando de determinar si le compete o no su intervención, dado su nivel de autoridad, pero aplicando, en cual

quier caso, los métodos adecuados, bien para que el Fisco perciba el ingreso inmediato de la deuda morosa, bien para remitir a los estamentos pertinentes su consideración cuando sus competencias no alcancen a mayores decisiones.

Porque si dos son las características que concurren en la tramitación de valores económicos que el sujeto pasivo - efectúa al sujeto activo del tributo - la obligatoriedad y la ausencia de contraprestación-, la obligatoriedad o coacción es una nota esencial (20) al mismo. Y ello hasta tal extremo, que la mayor parte de los efectos que un impuesto produce se derivan de esta característica. Esto no quiere decir que no existan ciudadanos con suficiente sentido de solidaridad social y política - para practicar voluntariamente y de grado esta transmisión de valores económicos. Significa, en última instancia, que el Estado podrá exigir el pago del impuesto (21).

La ausencia de contraprestación indica, por su parte, que el pago del impuesto no guarda relación directa alguna con la prestación de un servicio concreto a la comunidad por parte del Estado, sino que el revertimiento a la nación de los recursos así proporcionados se realiza de manera, como suele decirse, "incondicionada": las condiciones en virtud de las cuales tiene

(20) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., págs. 273 y ss.

(21) Ibidem.

lugar el pago del impuesto afectan básicamente a la determinación de las características especiales que fijan la transmisión de valores económicos (en general dinero) a fondos del Estado, -pues- es el Estado, a consecuencia del poder fiscal que ... de riva de su soberanía, el que determina unilateralmente la obligación tributaria del sujeto pasivo (22), resaltando por ello indiscutible que el pago de las deudas tributarias constituye el cumplimiento normal de las obligaciones de esta clase ... La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria (23), pago que constituye la forma "general" para la estimación de éstas.

La ubicación del Derecho Fiscal se realiza, de esta manera, para dar respuesta a los dos siguientes imperativos determinantes de la tributación:

- 1.- Uno, el de la rentabilidad del impuesto, que presupone la puesta en práctica de los mecanismos adecuados para una efectiva recaudación, y
- 2.- Otro, la salvaguardia de la justicia con que se practica la detracción tributaria y su redistribución.

Una y otra cuestión habrán de procurar el necesario ajuste entre los mecanismos recaudatorios y el pertinente con-

(22) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 187.

(23) Vid. CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: "Formas especiales de extinción de la deuda tributaria", en "Conferencias sobre Recaudación". Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. Secretaría General Técnica. Madrid, 1970. pág. 61.

tencioso fiscal con el objeto de asegurar validamente la inviolabilidad de los derechos del contribuyente. Pero la "recaudación" en magnitudes apreciables dependerá en gran parte, sobre todo en la primera etapa de aplicación, del acierto con que se illustre, difunda, normalice y fiscalice la dinámica del tributo. El concepto de "recaudación", tiene pues el mismo significado... que ... el conjunto de operaciones que tiene por objeto transferir la cantidad de dinero que corresponde impositivamente, desde el patrimonio del contribuyente a las arcas del Tesoro (24).

El pago de la deuda tributaria habrá de realizarse en efectivo, entendiéndose que ocurre éste cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas del tesoro, oficinas recaudadoras, o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión (25), habiendo de efectuarse el mismo en dinero de curso legal o cualquier otro medio sustituto de -aquel que se autorice, autorización que para el caso de Panamá habrá de proceder de la Dirección General de Ingresos.

El paso previo para el pago del tributo, en el denominado procedimiento liquidatorio normal (26), lo constituye la declaración tributaria. Pero del concepto de liquidación, como

(24) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 189.

(25) Vid. ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA: "Temas de ...", ob. cit., pág. 124.

(26) Ibidem. pág. 137.

señala Pérez de Ayala (27), existen diferentes acepciones: una sería la de concebir la liquidación como proceso o serie de actos administrativos, que parten del hecho imponible y concluyen en el acto de la concreción y determinación de la obligación tributaria que la hace líquida y exigible, y otra que reserva el término liquidación para el acto de la determinación final del impuesto.

Entre uno y otro extremos señala el referido autor - algunas otras acepciones del concepto más matizadas o particulares, y refiere para ello el caso español, antes y después de la entrada en vigor de su Ley General Tributaria.

La legislación panameña al respecto del ITBM, parece referir, según se desprende de la Ley 75 de 1976 (28) en sus párrafos 9 y 10, el concepto restringido o sentido estricto de liquidación, esto es, como acto que dentro del proceso de gestión tributaria, concreta una obligación líquida y exigible a cargo del administrado. El referido párrafo 9^a dice que *este impuesto se liquidará y pagará mensual o trimestralmente según el contribuyente esté clasificado conforme a las categorías que a estos efectos de detallan ...* Y el párrafo 10^a establece que *para los efectos de la liquidación y pago de este impuesto, el contribuyente presentará dentro de los quince días siguientes a aquel en que termine cada uno de los períodos en el cual está -*

(27) Ibidem. pág. 153.

(28) Cfr. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit., págs. 398 y 399.

clasificado, una declaración-liquidación jurada de sus operaciones gravadas con este impuesto. A estos efectos, los formularios serán suministrados por la Dirección General de Ingresos, pero la falta de estos no exime al contribuyente de la presentación de su declaración-liquidación.

En el Decreto 59 de 1977, artículo 21, se dice: De conformidad con lo establecido en el inciso c) del párrafo segundo del artículo 1057-V del Código Fiscal, los importadores deberán declarar, liquidar y pagar este impuesto, de acuerdo a la siguiente regla: El importador determinará este impuesto conjuntamente con la declaración-liquidación de Aduana, en los formularios confeccionados y puestos a disposición del contribuyente por la Dirección General de Ingresos. El pago deberá hacerse antes del retiro de la mercancía de la aduana. Si dicho retiro se realizare con depósito de garantía conforme al artículo 525 del Código Fiscal, el pago correspondiente a este impuesto será definitivo, aún cuando la base imponible varíe en la declaración-liquidación de Aduana definitiva (29).

Por último, desde una perspectiva netamente formal, el desenvolvimiento práctico de las funciones de que hace uso la administración en la recaudación del ITBM, se inserta en la Sección de Cobro o Recaudación del Ministerio de Hacienda y Tesoro. La Receptoría se encarga de las siguientes funciones:

(29) Vid. ORGANISMO DEL ESTADO: "Gaceta Oficial N° 18.301 ...", ob.cit., pág.12.

- 1.- El contribuyente se presentará con el juego de la Declaración-Liquidación del ITBM, una vez verificado por el Departamento de Reconocimiento ante la sección de Receptoría.
- 2.- El cajero, al recibir el formulario, verificará que la Declaración-Liquidación esté sellada y firmada por el departamento de Reconocimiento; además, confrontará el total a pagar en efectivo, esto es, el cheque certificado, el Certificado de Abono Tributario (C.A.T.) o el Certificado con Poder Cancelatorio (C.P.C.) que presenta el contribuyente para efectuar el pago.
- 3.- Dado el paso anterior, el cajero recibirá el pago, imprimiendo a través de la caja registradora, en el lado derecho del formulario (donde señala "sello de caja"), el importe y la fecha de pago, y devolverá al contribuyente la copia triplicada del formulario (rosado).
- 4.- El funcionario del Departamento de Recaudación que le corresponda, procederá a desglosar, por tipo de impuesto, los cobros efectuados durante el día, para efecto del balance de caja. En dicho desglose aparecerán los pagos recibidos en concepto de ITBM.
- 5.- Efectuado el balance por el cajero, de toda la recaudación, y determinado éste, el Departamento de Recaudación se encargará de efectuar los depósitos de las

liquidaciones del ITBM.

- 6.- Recibido el depósito, el Banco Nacional procederá a sellar las liquidaciones correspondientes y a distribuir las mismas de la siguiente forma:

Original blanco Recaudación.

Copia verde Recaudación, quien la mantiene en sus archivos.

Copia rosada Control y Registro para el proceso correspondiente.

Copia celeste Controloría General de la República para el proceso correspondiente.

Copia amarilla Banco Nacional para el proceso correspondiente.

- 7.- La liquidación correspondiente del ITBM, ingresará al Tesoro Nacional y se aplicará a la partida 126-03-2, cuando se trate de importaciones, y a la partida 126-04-5, cuando la recaudación se haga a través del formulario D-04.

Diariamente, la Sección de Control y Verificación llevará el control de los cobros efectuados en concepto de los impuestos. Por lo que, al revisar las declaraciones y pagos reci-

bidos por los cajeros, verificará el balance de recaudación. Ba
jo todas estas normas establecidas en principio, la Dirección -
General de Ingresos cierra el proceso del cobro y, como conse—
cuencia, la extinción de la deuda tributaria impuesta al sujeto
pasivo queda concluida.

D. ESTADÍSTICAS DISPONIBLES

La poca historia con que cuenta el ITBM limita, sin duda alguna, el alcance de cuantas consideraciones empíricas pudieran deducirse de su realidad, tanto respecto de una simple - referencia recaudatoria (cuantitativa, por tanto) dentro del conjunto de los ingresos todos del Estado panameño, como desde el punto de vista de su operatividad en el marco decisonal y finalista de la política económica. Su entrada en vigor el primero de marzo de 1977 ha supuesto, sin embargo, alguna cierta orientación en ambos sentidos, pues si bien sólo es certificable, en tan corto período de tiempo, su significación numérica en el marco de las finanzas del Estado, esa misma dimensión incide directamente en el terreno de las decisiones políticas y, por tanto, coadyuva presumiblemente a la consecución de las metas que, en teoría, se asignan como factibles de procurar o co-procurar con el IVA.

En el orden cuantitativo, las siguientes palabras relativas a la imposición indirecta elocucionan por sí solas la - significación del ITBM: *La importancia relativa de este grupo de impuestos en el total de los ingresos tributarios, hubiese queda*do rezagada, de no ser por la implantación del Impuesto a las - Transferencias de Bienes Muebles. Los impuestos indirectos crecieron un 8,4% promedio anual en los tres años anteriores al ITBM, mientras que el último trienio crecieron el 21,5% promedio anual (30).

(30) Vid. Memoria del Ministerio de Hacienda y Tesoro. Panamá, octubre de 1979. pág. 26.

El ITBM forma parte de la rúbrica de los Impuestos sobre Consumo de Bienes y Servicios, juntamente con los impuestos sobre espectáculos públicos y sobre primas de seguro. Pues bien, un somero análisis (31) de la participación de esta rúbrica en el conjunto de los impuestos indirectos revela cómo la misma ha pasado de representar, en los diez últimos años, un porcentaje entre el 1% y el 1,2%, en los ejercicios en que no existía el ITBM, a suponer más de un 26% desde la entrada en vigor de este impuesto.

Más específicamente, en el período actual e inmediatamente anterior, la contribución de los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios en el total de los ingresos tributarios fue de 15,3% y 14,9% respectivamente. De los 15,3%, el ITBM contribuyó este año con el 14,5% de los ingresos tributarios. La retribución por ITBM en el presente período ascendió a B/. 51,5 millones y la misma superó a la anterior en B/. 8,2 millones (32). En los cuadros que se adjuntan se resumen, exhaustivamente, tales conclusiones numéricas.

Estas referencias, relativas a la importancia cuantitativa del IVA en la República de Panamá, testifican la importancia recaudatoria bajo lo que fue concebida su implantación. Alu-

(31) Véase "Panamá en cifras" para los años respectivos. Esta publicación — anual la edita la Dirección de Estadística y Censo, organismo dependiente de la Contraloría General de la República, y contiene información — quinquenal.

(32) Nos estamos refiriendo a los períodos julio de 1977 - junio 1978 y julio de 1978 - junio de 1979, intervalos que analiza la "Memoria del Ministerio de Hacienda y Tesoro" de Octubre de 1979. pág. 34.

díamos al principio de este trabajo (INTRODUCCION) a que el ITBM no fue concebido en un intento de reforma fiscal propiamente dicha, sino que su implantación procedía "ex novo" como figura adicional en el cuadro de impuestos panameños. Con alguna cierta precisión, más bien cabría hablar de "complementación" del cuadro tributario que de ninguna otra clase de modificación del mismo. La imposición sobre las ventas carecía de existencia en Panamá hasta la creación del ITBM; el Impuesto sobre Producción y Venta existente, que era la figura más importante, junto al Impuesto sobre Importación, de toda la imposición indirecta panameña (33), podía prestarse a equívocos por su denominación, ya que lo que constituye el mismo es el grupo de los impuestos de consumos específicos. Por todo lo cual, en tanto el ITBM no vino a sustituir a ninguna otra figura impositiva (34), el recaudo por ella procurado ha venido a representar un ingreso adicional tributario.

Esta conclusión, sin embargo, no tiene por qué significar que el ITBM tuviera lugar por razones de una Hacienda perentoria exclusivamente. La imposición sobre las ventas, cualquiera que sea la forma de su adopción, goza de la suficiente implantación en el conjunto de las naciones como para que su acogimiento

(33) Prácticamente, y hasta la aparición del ITBM, alrededor del 90% de toda la recaudación por tributación indirecta procedía de estas dos figuras, quienes casi ostentaban igual volumen recaudatorio. Con el ITBM, ese prácticamente 90% de la recaudación indirecta, lo soportan, más o menos a partes iguales, el ITBM, el Impuesto sobre Producción y Venta y el Impuesto sobre Importación; estas conclusiones son fácilmente deducibles de los cuadros adjuntos.

(34) Las modificaciones por adaptamiento que de alguna manera se hubieron de procurar, son totalmente secundarias; tienen la misma naturaleza que las exenciones, y como tales se contienen en el Capítulo II de la Ley 75 de 1976.

podiera resultar en algún punto sospechoso de imposición especial o de urgencia; más bien pudiera ser su no existencia motivo de preocupación o curiosidad sobre la naturaleza del Fisco que no lo comprendiese. La República de Panamá, en un intento de alineamiento de su estructura fiscal con la del resto de los países de su órbita económica, introdujo el ITBM, con lo cual afrontaba una doble cuestión: de una parte, y como se ha señalado, solventaba la ausencia de una figura típica de imposición existente en la mayoría de los países, y, de otro, procuraba que esa implantación se realizara en el contexto de las mejores condiciones técnicas, esto es, bajo la forma IVA.

Reseñada, pues, la importancia cuantitativa del ITBM, en un plano más estrictamente macroeconómico se podrían analizar otra serie de consecuencias. Evidentemente no es factible, sin la ayuda de un acopio teórico importante, abordar las consecuencias de un impuesto concreto en el conjunto todo de la economía, máxime cuando la vida de este impuesto es demasiado corta y se procura tener en cuenta, primero, que el impacto de un primer momento no tiene por qué constituir la tónica sostenida de comportamiento en el futuro y, segundo, por cuanto que la maniobrabilidad de un instrumento fiscal relativamente controlable (35) remite, a la

(35) La envergadura técnica del IVA faculta, previsoriamente, más que a muchas otras figuras impositivas, la maniobrabilidad sobre sus repercusiones, en tanto que procura más certidumbre sobre su presumible recaudación y proviene, por tanto, sobre las áreas y tipos que conviene determinar.

discrecionalidad de la política económica seguida en cada momento, la orientación ponderada de la finalidad pretendida.

Diversas son las áreas que, teóricamente, se arguyen como asistidas de efectos beneficiosos inducidos por el IVA. - Cosciani, al analizar los efectos de la introducción del IVA en Italia (36), refiere que los tres puntos más destacables de análisis pudieran ser el del nivel general de los precios, el del comercio internacional y el de la inversión y financiación de las empresas. Pero en los tres puntos señala las dificultades de encontrar una causalidad que pudiera sostenerse como inducida directamente por el IVA, recurriendo en todos ellos a aportar los argumentos que se conocen como atribuibles teóricamente a este impuesto.

Para el caso de Panamá, pues, no serían menores las dificultades con que se habrían de tropezar, por lo que remitimos, en tal orden de cosas, a cuanto llevamos dicho del IVA a nivel estrictamente teórico, en los capítulos anteriores. No obstante ello, tres aspectos, de una envergadura menor que los enunciados por Cosciani, serían factibles de citar: de orden organizativo el primero; referente al comercio exterior el segundo, y de naturaleza redistributiva el tercero.

(36) Trabajo presentado por C. COSCIANI a las Primeras Jornadas de Administración Tributaria del CIAT. Buenos Aires, 21 al 25 de octubre de 1974. Nuestra referencia se ha tomado de la publicación que referente a esas Jornadas editó la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 215. Panamá 1. R. de Panamá. págs. 40 a 54.

Respecto del primero, cabe decir que *este impuesto crece, a medida que aumentan los valores de las transacciones para los contribuyentes (37)*. Y tiene sentido citar esta afirmación, en tanto que procede de la institución económica-administrativa fundamental panameña: el Ministerio de Hacienda. Ello supone el reconocimiento público de una fe racionalizadora de la producción-distribución de bienes por boca del poder ejecutivo, cosa que puede significar una toma de postura algo más patente que una mera buena intención. Pero, por otro lado, además de los efectos de la recaudación, el ITBM ejerce un control en las transacciones por el hecho de que es obligatorio presentar facturación o documento de toda operación de comerciantes e industriales, y también porque el mismo implica un crédito fiscal resultante de la diferencia entre el monto total del impuesto que le corresponda al contribuyente y el impuesto que a su vez haya pagado o le hayan cargado sus proveedores (38), es decir, que por propio interés de los particulares, las declaraciones del ITBM dificultan el fraude y, por ende, colabora a tener una más exacta información de las transacciones y producción nacional.

La referencia al comercio exterior en el caso de Panamá tiene importancia fundamentalmente por una cuestión: al ser el ITBM un impuesto adicional a los existentes con anterioridad, no viene en sustitución de ningún otro, por lo que, al recaer sobre

(37) Vid. "Memoria del Ministerio ...", ob. cit., pág. 34.

(38) Ibidem. pág. 35.

las importaciones, se comporta, de hecho, como una elevación del arancel, encareciendo de esta manera la importación, con la consecuencia de que, siendo ésta un capítulo elevado en la estructura económica panameña y desenvolviéndose fundamentalmente la misma en el área manufacturera, el efecto proteccionista del ITBM es manifiesto.

Y, por último, el aspecto redistributivo a que aludíamos tiene aquí sólo una constatación indiciaria. La no existencia de vinculación entre gastos e ingresos específicos no autoriza a poder afirmar que, con el incremento de los ingresos públicos proporcionados por el ITBM, la consecución de mejoras sociales se establece con vinculación al mismo. Pero si se analiza, de una parte, la evolución en los últimos años de los gastos efectuados por el gobierno Central, se constata que los departamentos que podrían denominarse más sociales (Educación, Obras Públicas, ...) han experimentado un incremento porcentual mayor que los demás. Y si, al mismo tiempo, se tiene en cuenta que las exenciones del ITBM recaen fundamentalmente sobre la producción agropecuaria y pesquera o, lo que es lo mismo, afecta, básicamente, a los productos manufacturados y a la importación, se puede afirmar, en términos generales, que los sectores de población se ven afectados por el ITBM más que proporcionalmente según los niveles de renta.

DEPARTAMENTO DE PLANES Y NORMAS DE IMPUESTOS INDIRECTOS

INGRESOS ORDINARIOS PERCIBIDOS POR EL GOBIERNO CENTRAL POR CLASE Y AÑOS: 1970 a 1978
(EN MILES DE BALBOAS)

CUADRO Nº 1-1

AÑOS	1970	1971	1972	1973	1974
TOTAL	<u>160,148</u>	<u>181,165</u>	<u>197,865</u>	<u>224,985</u>	<u>264,561</u>
I. INGRESOS TRIBUTARIOS	<u>128,738</u>	<u>143,417</u>	<u>155,181</u>	<u>172,363</u>	<u>210,223</u>
A. IMPUESTOS DIRECTOS	<u>62,145</u>	<u>69,601</u>	<u>69,619</u>	<u>81,823</u>	<u>100,292</u>
1. Sobre la Renta	<u>54,466</u>	<u>59,951</u>	<u>59,967</u>	<u>71,425</u>	<u>88,884</u>
2. Sobre Inmuebles	<u>6,947</u>	<u>8,642</u>	<u>8,960</u>	<u>9,890</u>	<u>10,798</u>
3. Sobre Mortuoria y Don.	<u>732</u>	<u>1,008</u>	<u>692</u>	<u>508</u>	<u>610</u>
B. IMPUESTOS INDIRECTOS	<u>66,593</u>	<u>73,816</u>	<u>85,562</u>	<u>90,540</u>	<u>109,931</u>
1. Importación	<u>36,948</u>	<u>40,794</u>	<u>42,010</u>	<u>44,230</u>	<u>50,809</u>
2. Exportación	<u>638</u>	<u>666</u>	<u>728</u>	<u>672</u>	<u>10,161</u>
3. Reexportación	<u>28</u>	<u>26</u>	<u>35</u>	<u>45</u>	<u>39</u>
4. S/Produc. ventas	<u>22,848</u>	<u>25,129</u>	<u>34,160</u>	<u>35,322</u>	<u>38,973</u>
5. S/Actos Jurídicos	<u>5,372</u>	<u>6,352</u>	<u>7,770</u>	<u>9,265</u>	<u>8,782</u>
6. S/Consumo y Bienes y Ser. (a)	<u>759</u>	<u>849</u>	<u>859</u>	<u>1,006</u>	<u>1,167</u>
II. INGRESOS NO TRIBUTARIOS	<u>31,410</u>	<u>37,748</u>	<u>42,684</u>	<u>52,622</u>	<u>54,338</u>
1. Renta de Activos	<u>2,304</u>	<u>2,368</u>	<u>2,517</u>	<u>3,620</u>	<u>2,547</u>
2. Tasas Der. y otros Cargos	<u>9,340</u>	<u>10,429</u>	<u>12,375</u>	<u>13,362</u>	<u>15,480</u>
3. Utilidades Emp. Estatales	<u>17,085</u>	<u>21,416</u>	<u>23,747</u>	<u>30,027</u>	<u>32,888</u>
4. Transf. corrientes	<u>2,681</u>	<u>3,535</u>	<u>4,045</u>	<u>5,613</u>	<u>3,423</u>
5. Otros	<u>---</u>	<u>---</u>	<u>---</u>	<u>---</u>	<u>---</u>

(a) En este rubro se incluye el ITEM cuya Ley comenzó a regir el 1º de marzo de 1977.

FUENTE: Tabulados ingresos de la Contraloría General de la República.

DEPARTAMENTO DE PLANES Y NORMAS DE IMPUESTOS INDIRECTOS

INGRESOS ORDINARIOS PERCIBIDOS POR EL GOBIERNO CENTRAL POR CLASE Y AÑOS: 1970 a 1978

(EN MILES DE BALBOAS)

CUADRO N° 1-2

AÑOS	1975	1976	1977	1978 (b)
TOTAL	<u>291,367</u>	<u>281,599</u>	<u>343,087</u>	<u>153,797</u>
I. INGRESOS TRIBUTARIOS	<u>226,812</u>	<u>223,321</u>	<u>281,017</u>	<u>124,998</u>
A. IMPUESTOS DIRECTOS	<u>114,376</u>	<u>108,344</u>	<u>130,114</u>	<u>48,358</u>
1. Sobre la Renta	<u>101,762</u>	<u>96,177</u>	<u>117,665</u>	<u>43,426</u>
2. Sobre Inmuebles	<u>11,888</u>	<u>11,708</u>	<u>12,045</u>	<u>4,824</u>
3. Sobre Mortuoria y Don.	<u>726</u>	<u>459</u>	<u>404</u>	<u>108</u>
B. IMPUESTOS INDIRECTOS	<u>112,436</u>	<u>114,977</u>	<u>150,903</u>	<u>76,640</u>
1. Importación	<u>44,190</u>	<u>44,628</u>	<u>45,507</u>	<u>21,714</u>
2. Exportación	<u>13,964</u>	<u>9,392</u>	<u>9,774</u>	<u>4,651</u>
3. Reexportación	<u>7</u>	<u>5</u>	<u>4</u>	<u>---</u>
4. S/Producción ventas	<u>43,399</u>	<u>48,471</u>	<u>52,909</u>	<u>25,124</u>
5. S/Actos Jurídicos	<u>9,525</u>	<u>10,894</u>	<u>9,929</u>	<u>4,193</u>
6. S/Consumo y Bienes y Serv. (a)	<u>1,351</u>	<u>1,587</u>	<u>32,780</u>	<u>20,958</u>
II. INGRESOS NO TRIBUTARIOS	<u>64,555</u>	<u>58,278</u>	<u>62,070</u>	<u>28,799</u>
1. Renta de Activos	<u>2,445</u>	<u>3,444</u>	<u>3,396</u>	<u>2,609</u>
2. Tasas Der. y Otros Cargos	<u>15,693</u>	<u>18,218</u>	<u>17,862</u>	<u>9,057</u>
3. Utilidades Emp.Estatales	<u>43,459</u>	<u>34,073</u>	<u>37,877</u>	<u>15,567</u>
4. Transf. corrientes	<u>2,958</u>	<u>2,543</u>	<u>2,935</u>	<u>1,566</u>
5. Otros	<u>---</u>	<u>---</u>	<u>---</u>	<u>---</u>

(a) En este rubro se incluye el ITBM cuya Ley comenzó a regir el 1° de marzo de 1977.

(b) Incluye de enero a mayo de 1978.

FUENTE: Tabulados de ingresos de la Contraloría General de la República.

INGRESOS CORRIENTES DEL GOBIERNO CENTRAL, SEGUN CLASE: PERIODO DE JULIO A JUNIO DE 1977/78 Y 1978/79 (En Miles de Balboas)

CUADRO N° 2

	1977-1978		1978-1979		INCREMENTO	
	B/.	%	B/.	%	B/.	%
INGRESOS CORRIENTES	372.418,4	100,0	431.995,8	100,0	59.577,4	16,0
Ingresos Ordinarios	366.797,1	98,5	423.183,6	98,0	56.386,5	15,4
Ingresos Tributarios	302.941,1	81,3	354.774,4	82,1	51.833,3	17,1
Impuestos Directos	132.310,9	35,5	152.464,7	35,3	20.153,8	15,2
			(a)			
Renta	119.482,3	32,1	138.221,4	32,0	18.739,1	15,7
Inmueble	12.441,5	3,3	13.507,9	3,1	1.066,4	8,6
Mortuaria y Donaciones	387,1	0,1	735,4	0,2	348,3	90,0
Impuestos Indirectos	170.630,2	45,8	202.309,7	46,8	31.679,5	18,6
Importación	49.817,7	13,4	62.110,1	14,4	12.292,4	24,7
Exportación	9.978,6	2,7	12.037,6	2,8	2.059,0	20,6
Producción y Venta	55.962,7	15,0	63.709,1	14,7	7.746,4	13,8
Grav.Jur. y Trans.C.	9.828,6	2,6	10.312,9	2,4	484,3	4,9
Consumo de B. y Serv.	45.042,6	12,1	54.140,0	12,5	9.097,4	20,2
Ingresos no Tributarios	63.856,0	17,1	68.409,2	15,8	4.553,2	7,1
Rentas de Activos	3.395,8	0,9	3.424,7	0,8	28,9	0,9
Tasas, Der. y Otros carg.	18.384,6	4,9	23.119,0	5,4	4.734,4	25,8
Utilidades Emp.Estatales	39.090,9	10,5	39.094,7	9,0	3,8	0,0
Transferencias corrientes	2.984,7	0,8	2.770,8	0,6	(213,9)	(7,2)
Otros Ingresos	5.621,3	1,5	8.812,2	2,0	3.190,9	56,8

(a) Excluye B/.6.880,6 miles de Seguro Educativo recaudados en 1978/1979.

FUENTE: Ministerio de Hacienda y Tesoro y Contraloría General de la República.

E. CONSIDERACIONES ANTE UNA POSIBLE MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO

La posibilidad de modificación del ITBM constituye una eventualidad que siempre habrá de tenerse en cuenta, en tanto - que, como cualquier otro impuesto, su especimen constituye tan só lo un capítulo más de la estructura impositiva de un país, la - cual se ve sometida a las directrices generales de la política presupuestaria que en el mismo se realice, y en cuanto que el IVA panameño, comparativamente con el de otros países, ostenta una relativa simplicidad: tipo único que, por lo demás, tampoco es excesivamente alto (39). La implantación por primera vez de un impuesto sobre las ventas (bajo la forma IVA) en la República de Panamá, podría justificar parte de esa sencillez; pero una vez conseguida una cierta habituación por parte del contribuyente en sus obligaciones liquidadoras, y establecida con garantías de fun cionalidad y control la administración correspondiente al impues to (lo que pudiera denominarse su "viabilidad técnica"), las con sideraciones que cabrían hacer sobre el ITBM pasarían a ser de índole político-económico, esto es, del papel que debe jugar, co mo instrumento de la política fiscal, no sólo en el costo por im puestos de la producción nacional toda, sino también, y bastante fundamentalmente, en el costo impositivo por sectores. Y esta con sideración incide, de un lado, sobre la modificación en sí de la

(39) Véase el capítulo cuarto de este trabajo, apartado "E"; Implantación Internacional del Impuesto sobre el Valor Agregado.

cuantía del tipo a aplicar y, de otro, sobre la conveniencia o no de que ese tipo sea único o difiera de acuerdo con la parcela de la economía nacional sobre la que recaiga, pues es evidente que el bienestar de un país descansa tanto sobre el acierto de su conducción política y la estabilidad de sus instituciones como sobre la razonable actividad económica y financiera que se cumpla en aquel (40).

Sería, pues, la cuestión que queda dicha sobre la razonable actividad financiera del Estado, la que tendría en su haber la posibilidad de modificar o no un impuesto. En puridad de teoría, los poderes impositivos o sujetos activos de la obligación tributaria se ponen de acuerdo para obtener la recaudación que razonablemente se acepte desde el punto de vista de la tributación, integralmente enfocada, y luego distribuyen por la vía de una coparticipación voluntariamente concertada, los montos que a cada uno corresponden (41). Si ello es así, la modificación al alza de un impuesto tiene que plantearse, bajo la presunción de procurar el equilibrio presupuestario, sobre la base de la incentivación fiscal, bien directamente (derogando o dosminuyendo las alícuotas de otros impuestos cuya afectación incida mayormente sobre grupos de población con rentas bajas, o por cuanto se preten

(40) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 58.

(41) Ibidem. pág. 59.

diera favorecer el desarrollo de determinado sector o actividad productiva), bien de manera indirecta (incrementando el presupuesto de gastos en capítulos de reconocido interés nacional, vía subvenciones, ampliación de las prestaciones sociales y educativas, o acentuación de las obras públicas).

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, la modificación del ITBM podría realizarse, bien en términos de alterar exclusivamente la cuantía del único tipo existente (cosa que, presumiblemente, sería una modificación al alza) con el correspondiente reajuste o no en las exenciones y exoneraciones, bien mediante la introducción de la diversidad de tipos.

Respecto a una u otra alternativa, es conveniente precisar:

- 1ª) La coexistencia de un tipo de gravamen general y otro (u otros) más reducido (s) o/y más elevado (s) reduce la regresividad que tradicionalmente viene achacándose a la imposición sobre el consumo, en cuanto los tipos reducidos facultan para tratar más favorablemente, por ejemplo, ciertos productos alimenticios o de primera necesidad, y los tipos más elevados para gravar de forma más intensa los consumos o utilización de servicios de carácter suntuario (42).

(42) Cfr. CARL S. SHOUP: "Public Finance ...", Aldine Publishing Company. Chicago-Illinois, 2ª edición de 1970, ob. cit., capítulo 9; FELIX DE LUIS: "Alternativas que ofrece ...", ob. cit., págs. 46 y 47, y JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., págs. 157 a 160.

- 2ª) La aplicación de tipos de gravamen superiores al normal, para determinados artículos con determinación sutuaria puede llevar, en algunos casos, a un incremento a la regresividad si se trata de productos en el que su consumo debe adscribirse en una gran proporción a personas con bajos niveles de renta.
- 3ª) La multiplicidad de tipos de gravamen distorsiona la elección del consumidor al inducir alteraciones en los precios relativos a los bienes.
- 4ª) La existencia de varios tipos de gravamen puede llevar, mediante una manipulación por el sujeto pasivo de la clasificación de los bienes o artículos gravados, según una u otra categoría de tipos impositivos, a fomentar la evasión tributaria. Dado que uno de los argumentos que suelen esgrimirse a favor del Impuesto sobre el Valor Agregado (en nuestro caso, ITBM) es que dificulta la evasión, no parece razonable defender a ultranza la referida multiplicidad (43).
- 5ª) La variedad de tipos complica la gestión administrativa del impuesto, pudiendo, además, originar, bajo el método de deducción impuesto de impuesto, devoluciones a favor del sujeto pasivo cuando el tipo reducido de una fa

(43) Ibidem.

se dé lugar a una cuota, para las ventas de un sujeto pasivo, inferior a la suma de las fases anteriores en razón de sus compras (44).

Teóricamente, pues, y desde una perspectiva básicamente de funcionalidad recaudatoria, el establecimiento de un tipo único de gravamen resultaría preferible a la existencia de una cierta multiplicidad de los mismos, evitándose con ello la existencia de determinados inconvenientes, ya que: a) la administración del impuesto ITBM es más sencilla con un sólo tipo de gravamen que con varios; b) no da lugar a inequidad en el tratamiento a las empresas; c) no exige, de por sí, la alteración de los precios relativos de los bienes y servicios y, en consecuencia y prescindiendo de otras circunstancias que pueden dar lugar a tal alteración, no distorsiona la elección del consumidor ni la asignación de recursos; d) no estimula la evasión tributaria, y e) permite conocer, bajo el método de deducción, el impuesto soportado realmente por cada bien en función del valor agregado real (45).

Pero aún siendo cierto todo ello, no puede silenciarse los aspectos problemáticos al tipo único de gravamen, de entre los que quizá quepa destacar que no permite reflejar las prioridades sociales ni discriminar a favor de los productos de primera necesidad y que no faculta para efectuar un tratamiento especial de ciertas actividades, sectores o fases que puedan requerir

(44) Ibidem.

(45) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 160.

lo, salvo que sea complementado por medidas de exoneración tributaria (46).

El aspecto administrativo de la gestión del impuesto es de suma importancia para el éxito de cualquier modificación o reforma. Deben tenerse muy en cuenta los objetivos de ésta y no exceder los tipos para evitar las tentativas de evasión, por lo que la proposición en este sentido podría dirigirse a la recomendación de establecer un nivel soportable en la tipología impositiva indirecta como tónica general, complementada con alguna modificación de la imposición directa, tal como la introducción de un nuevo impuesto directo que gravase o recayese fundamentalmente sobre determinados niveles o sectores de población calificados de perceptores de rentas altas (como pudiera ser la alteración de las escalas a aplicar en el impuesto sobre la renta), o bien la creación de algún impuesto indirecto complementario que, al recaer sobre alguna específica clase de productos, incidiría en los perceptores de mayores ingresos. Este último caso pudiera ser, entre otros, el que se da entre las manifestaciones de renta actualmente no liquidables, relativamente fácil de controlar por mediación de las Haciendas Locales, como sería el de la imposición sobre transportes y automóviles, cuya calificación podría ser incluso la que mantienen establecidas los municipios: el nuevo impuesto afectaría sólo al sector de población poseedor de automóviles y, dentro de él, la discriminación, según -

(46) Ibidem.

categorías de los mismos, garantizaría alguna cierta progresividad. Y lo mismo que los automóviles podrían catalogarse otra serie de bienes igualmente específicos.

Puede decirse entonces que todo conjunto de medidas que no permita realizar estos objetivos, y, por lo tanto, convencerse de que las medidas tomadas son eficaces, no tendría razón para llevarse a cabo. La adopción de nuestras recomendaciones conduciría gradualmente a un nuevo reparto de las rentas existentes. Estas medidas podrán ser tomadas para que el tipo impositivo del ITBM se conserve como tipo único y, si sufre alguna reforma, solamente aumente una mínima proporción. En caso de que prevaleciera el criterio de la diversidad de tipos, los mismos deberían incidir sobre la estructura que compone nuestro mercado, de forma que recayesen los tipos más elevados sobre los sectores en — que fundamentalmente se realiza nuestra importación. Todo ello con la intención de procurar una mayor justicia distributiva, pero sin alejarse nunca tampoco de la necesaria coherencia que tiene que existir entre la normativa (tributaria en este caso) que se desee aplicar y las condicionantes estructurales determinables en el país en el momento de aplicar esa normativa, *pues es evidente que en la medida en que las estructuras no condicionan excesivamente las líneas de acción política, a través de éstas podrán a medio y largo plazo, verse modificadas aquellas* (47).

(47) Vid. JOSE T. RAGA GIL: "Política fiscal y redistribución de las rentas". Moneda y Crédito, S.A. Madrid, 1978. pág. 14.

CAPITULO IV

RELACIÓN IMPOSITIVA INTERNACIONAL

A. EFFECTOS SOBRE EL COMERCIO INTERNACIONAL

Una de las ventajas más relevantes, de cuantas suelen asignársele al Impuesto sobre el Valor Agregado, la constituye los efectos que esta forma de imposición tiene sobre las relaciones comerciales de los países. Se señala para ello el que el IVA permite conocer, con exactitud y en cada momento, el importe del tributo, en tanto que el mismo recae sobre las distintas fases de ejecución de cada bien en proporción a su respectivo valor agregado, evitando con ello la duplicidad de carga sobre el valor agregado total. Y con esto se faculta el cálculo estricto de la desgravación correspondiente a los bienes exportados y la carga compensatoria sobre los bienes importados, sin que en principio tenga lugar distorsiones de ninguna clase por razón del impuesto y en relación al comercio exterior.

Se señala también que, cuando el país que exige el gravamen es miembro de un mercado común, la recaudación del impuesto se distribuye de forma automática entre todos los países sobre la base del valor agregado por cada uno, y bajo el supuesto de que no medien deducciones sobre las exportaciones dentro del mismo mercado común.

Estas dos circunstancias son las señaladas, de manera -suscinta, por el Profesor Fuentes Quintana cuando dice que es el IVA un impuesto susceptible de que su carga se conozca con exactitud, lo que facilita la desgravación efectiva a la exportación y la imposición compensatoria a la importación, característica que

justifica, sin duda, su elección como gravamen a implantar en el seno del Mercado Común (1). Por lo que los conceptos que, cara al comercio exterior, avalan la suficiencia del IVA como forma impositiva, serían: de un lado, la problemática de la integración económica y, de otro, la simple cuestión del intercambio internacional de bienes, por la incidencia que en ello tiene el criterio del país de destino a la hora de practicar los correspondientes ajustes fiscales en frontera.

Al margen de las medidas recaudatorias que presionaron su nacimiento, la tarea que se ha demandado del Impuesto sobre el Valor Agregado por los países de la pequeña Europa no ha sido otra que la de lograr la armonización fiscal, eliminando las distorsiones provocadas por la actividad financiera, para realizar un proceso de integración gradual y pragmático de sus economías basándose en el principio del país de destino ... Si el objetivo del proceso de integración europea consiste en lograr un Mercado Común al que tengan acceso igualmente viable todos los posibles concurrentes nacionales que integran ese mercado, es evidente que las discriminaciones de trato tributario pueden distorsionar ese acceso igual, circunstancia que obliga, bien sea a introducir mecanismos de compensación que pallen -o eliminen, si es posible- la distorsión, o bien armonizar los cuadros impositivos nacionales (2).

(1) Vid. ENRIQUE FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob.cit., pág. 402.

(2) Vid. ENRIQUE FUENTES QUINTANA: Prólogo a la obra "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea", de RICARDO CALLE. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1968. pág. IX.

Pero sin pretender la perfección que en el terreno del comercio internacional un Mercado Común implica, el IVA ha sido también motivo de propuesta política para aumentar las exportaciones y mejorar el saldo de la balanza de capitales. Mientras que en Europa primó la integración como motivo capital hacia la que se dirigieron las expectativas del IVA, en Estados Unidos, con una primera intención de sustituir con él una parte del impuesto de sociedades y procurar con ello un estímulo a la inversión, termina adoptándose como un reto para mejorar la Balanza de Pagos, en momentos en que la misma sufría déficits persistentes y cuya situación era asociada a los cambios tributarios operados en los países de la CEE.

La pregunta de si por razones tributarias los empresarios estadounidenses no se encontrarían en peor situación que los europeos para competir en los mercados internacionales, dio realce a la figura del IVA de cara a esta clase de comercio. Bajo un Impuesto sobre el Valor Agregado se concede a las exportaciones la devolución plena de los impuestos pagados en las etapas anteriores de la producción de un bien, mientras que las importaciones han de afrontar el pago de este impuesto al penetrar en las áreas nacionales que lo apliquen. Y estos ajustes fiscales en frontera no se practican en los impuestos sobre el beneficio de sociedades, pues tales son las reglas establecidas en los artículos III y XVI del GATT, que son las que gobiernan el comercio internacional en el presente.

El problema que late, soportando la antecedente discu-

sión sobre las virtudes del IVA, no es otro que la cuestión de la doble imposición internacional, en su afectación a las partidas de bienes y servicios constitutivos del comercio entre países. Y a este respecto es importante precisar el propio concepto de "doble imposición". El mismo significa no sólo que se pague el doble de lo que se debiera pagar (o el triple, cuádruple o más de lo que se debiera pagar, sin llegar al doble), sino que lo fundamental es la razón por la que se satisface el impuesto, siendo totalmente indiferente la cantidad, aunque ésta fuera simbólica o no llegara a satisfacerse por cualquier tipo de razones, pues el problema de la doble imposición se concreta, simplemente, siempre que se presente la yuxtaposición de los sistemas fiscales (3). Pero es que además hay que rechazar la afirmación de que la doble imposición tiene por causa la diversidad de principios consagrados en las leyes tributarias, ya que incluso es fácil demostrar que la doble imposición puede existir entre países con un sistema idéntico y en razón, precisamente, de esa identidad. En otras ocasiones se produce la doble imposición no por razones de diferencias de criterio jurisdiccional, sino por diferencias en la forma de determinar la base imponible (4).

Alegría Borrás, apurando más el concepto, nos dice que Dalimier intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

1. Desde el punto de vista de los poderes públicos, -

(3) Vid. ALEGRIA BORRAS: "La doble imposición: problemas ...", ob.cit., págs. 27 y 28.

(4) Ibidem. págs. 23 y 24.

consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son indiferentes entre sí ...

2. Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.

Tras señalar esta doble vertiente, dice que hay imposición múltiple cuando una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos, por lo que hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal (5).

Estas consideraciones ponen de manifiesto que las causas o elementos factibles de posibilitar la doble imposición serían las siguientes:

- a) El resultado de los actos de dos soberanías que ejercen su actividad fiscal, por una misma causa, sobre una única materia imponible en el mismo período de tiempo.
- b) La existencia de dos impuestos, que llevan el mismo o diferente nombre y sean de naturaleza homogénea.
- c) Un mismo elemento material del hecho imponible.

(5) Vid. ALEGRIA BORRAS: "La doble ...", ob. cit., pág. 28.

d) Una sólo causa de imposición.

e) Identidad de sujetos pasivos.

De todo lo cual se puede concluir que la doble imposición se practica cuando una misma renta o una manifestación de ésta (bien o servicio), resulta sujeta a gravamen en dos o más países, por la totalidad o parte de su valor, durante el mismo período fiscal y por una misma causa.

A la evitación de las circunstancias perturbadoras, en orden a la competencia internacional, de esa yuxtaposición entre dos sistemas fiscales que constituye la doble imposición, es a lo que colabora el IVA. Evitación que se fundamenta, de un lado, en la propia naturaleza del impuesto, y, de otro, en la normativa aludida de los artículos III y XVI del GATT. Y lo tocante a las recomendaciones del GATT nos introduce en el terreno del Derecho Tributario Internacional, en tanto que el mismo está constituido por el conjunto de normas que disciplinan las relaciones jurídico-tributarias cuyos elementos personales, reales o formales quedan insertos dentro del ámbito de eficacia del ordenamiento jurídico de diversos Estados.

El Derecho Internacional Tributario cualifica la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en este Derecho se regulan, y una de las parcelas fundamentales del mismo la constituye el conjunto de normas de conflicto, delimitadoras de las distintas soberanías nacionales, entre las que figuran las disposiciones encaminadas a evitar la doble imposición interna—

cional, admitiendo la deducción de impuestos extranjeros o eximiendo de gravamen determinadas rentas por proceder del extranjero (6).

Y apunta al respecto Cosciani que en las relaciones entre distintos países, estableciendo el impuesto en un país determinado, sus productos exportados a otros que no lo tengan o que lo apliquen en medida inferior, experimentan una agravación de los costos que puede comprometer la competencia internacional; y lo contrario ocurre en las importaciones de dichos países. Por ello se hace necesario hallar un mecanismo capaz de eliminar este factor de divergencia en los costos, evitando distorsiones en las corrientes del comercio internacional (7).

El mecanismo se localizó, después de múltiples deliberaciones en el seno de diferentes foros internacionales, cuyos dos más notorios exponentes lo constituyeron los organizados en la CEE y el Comité Neumark.

La cuestión debatida fue, fundamentalmente, la de la conveniencia de aplicar, a las relaciones comerciales internacionales, el principio de país de origen o el de destino. Sería el Comité Neumark quien llevaría más lejos sus conclusiones, planteando como problema básico determinar la posibilidad de aplicar

(6) Vid. LUIS DEL ARCO RUETE: "Doble composición internacional y Derecho Tributario Español". Ministerio de Hacienda. Madrid, 1977. págs. 22 y 23.

(7) Vid. CESARE COSCIANI: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 155.

a largo plazo el principio de país de origen a la imposición indirecta y, por tanto, suprimir las fronteras fiscales, pues a corto plazo se pronunciaba a favor de la práctica actual (principio de país de destino) ante la imposibilidad de aplicar el principio de país de origen, como consecuencia, fundamentalmente, de que los impuestos sobre el volumen de ventas vigentes en cada país diferían considerablemente, y la aplicación del país de origen exigía una unificación o una gran aproximación de estas formas de gravamen. Por esto, el Comité señalaba, como necesidad urgente, la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas (8).

La cuestión a dilucidar, tras el reconocimiento de las soberanías fiscales de los Estados sobre los bienes procedentes del exterior, es la de los ajustes fiscales en frontera. Se trata con ello de conseguir artificiosamente, en el ámbito de los impuestos indirectos, una neutralidad fiscal aceptable dentro de cada mercado nacional entre los productos indígenas y extranjeros ..., en razón de la cual las exportaciones se desgravan de la totalidad o parte de la imposición del país exportador, ya que serán sometidas al impuesto en el país de destino, y, recíprocamente, los productos importados son gravados con la totalidad o con parte de la imposición con que se gravan los productos nacio

(8) Vid. RICARDO CALLE SAIZ: Prólogo a la obra "El impuesto sobre el Valor Añadido", de CLARA SULLIVAN. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978. - pág. 39.

nales idénticos o similares (9). Pero dadas las diversas clases de impuestos indirectos existentes, desde el punto de vista del comercio internacional, en general, puede decirse que son neutrales el IVA y los impuestos de fase única, y no lo es el impuesto en cascada. Esta es una de las principales objeciones a esta última modalidad; no permite identificar con exactitud la carga fiscal que incide sobre los productos importados y, en consecuencia, las devoluciones a la exportación y los derechos compensatorios no coincidirán con la carga real que soportan ... Con los impuestos en fase única, en muchos casos no hará falta ni acudir al sistema de devolución, porque las exportaciones se realizarán antes de que se haya pagado el impuesto. Con el IVA para liberarlas totalmente del impuesto bastará con permitir a los exportadores que deduzcan del impuesto que corresponda a sus ventas sujetas el impuesto correspondiente a sus compras ... (10).

Y si se tiene en cuenta entonces la menor importancia relativa del impuesto monofásico sobre el volumen de ventas, respecto de los impuestos múltiples, la consideración a que se llegará, según las anteriores palabras de Félix de Luis, es que la forma de imposición indirecta neutra por excelencia sería el Impuesto sobre el Valor Agregado.

(9) Vid. A. ARRANZ y J. BOTELLA: "España y el Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. págs. 177 y 178.

(10) Vid. FELIX DE LUIS: "Alternativas que ofrece ...", ob. cit., pág. 22.

Esta conclusión, sin embargo, no dejando de ser bastante aproximada, no debe entenderse tampoco de manera absolutamente categórica. La neutralidad de la imposición aquí considerada (sobre el comercio internacional) es parte de la neutralidad toda del sistema impositivo respecto del nivel general de los precios. ¿Es perfectamente trasladable sobre los precios la imposición indirecta, cualquiera que sea su clase, y no lo es el impuesto general sobre los beneficios de sociedades? Esta sería la cuestión a dilucidar; el análisis marginal responde a la misma afirmativamente; pero una serie de estudios posteriores, sustentados sobre conclusiones empíricas, han venido a manifestar una esclarecedora duda sobre tan indefectible convicción: no todos los impuestos sobre el consumo se trasladan totalmente hacia adelante, a la vez que los impuestos directos sufren, en alguna medida, esta traslación. Si ello es así, no está garantizada la neutralidad de ningún impuesto, por mucho que se pueda convenir que esa traslación es más patente en la imposición indirecta que en la directa. La materialización de tales traslaciones no se hace posible de determinar actualmente en términos cuantitativamente exactos, por lo que si el objetivo perseguido es la evitación de cargar a un país los impuestos establecidos en otro, haciendo recaer, vía comercio exterior, sobre su único sujeto pasivo (el consumidor) la soberanía fiscal de dos o más Estados, la argumentación más favorable es la de llegar a alguna clase de convención que articule positivamente los términos en los que se considere que la traslación de los impuestos de uno a otro país es evitada, si no de manera absoluta, como acabamos de decir, sí, al menos, en términos

dimensionalmente significativos.

Y esta convención ha sido la vertida en la fórmula de los ajustes fiscales en fronteras. El IVA permite conocer, frente a las demás formas indirectas de imposición (con excepción hecha del impuesto monofásico), la carga fiscal exacta incidida sobre los productos objeto de tráfico internacional, por lo que, a pesar del estado actual de desenvolvimiento de la aludida polémica sobre la neutralidad de la imposición, el Impuesto al Valor Agregado ostenta el puesto de ser la mejor manera de poder establecer en la práctica los referidos ajustes. El IVA ha demostrado su suficiencia a la hora de simplificar los vericuetos administrativos en el tráfico de frontera y esta simple cuestión no es baladí, siquiera fuera por ella sólo, para hacer merecedor al IVA de un suficiente atractivo.

Las anteriores consideraciones, generales para todo impuesto IVA, le son de aplicación al ITBM. Las importaciones son gravadas a su entrada en Panamá (artículo 1.057-V del Código Fiscal), excepto las exenciones y exoneraciones establecidas (Parágrafos 7^a y 8^a de la Ley 75 de 1976), entre las que figuran las exportaciones y reexportaciones de bienes. Estas últimas se arbitran mediante los Certificados de Poder Cancelatorio, expedidos por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro a petición de los contribuyentes afectados (11), y los

(11) Cfr. Parágrafo 16^a de la Ley 75 de 1976, artículo 32 del Decreto 59 de 1977 y Resolución N^o 32 de 29 de marzo de 1977.

mismos no son sino Certificados nominativos, transferibles mediante endoso, con cupones girables por su valor nominal, en los que se reconoce el crédito fiscal correspondiente a las desgravaciones de ITBM de los bienes exportados.

Aparte los problemas derivados de las prácticas protectoras de cada país frente a terceros, y de los volúmenes y valoraciones de los intercambios que se realizan, en diversos círculos se señala que el Impuesto al Valor Agregado permite una contribución más eficaz para la protección de nuestros productos, determinando mayores reembolsos a la exportación y mayores derechos de nivelación a la importación ... (12). Ello es, con bastante medida, cierto para la República de Panamá. La no existencia de imposición sobre el volumen de ventas, hasta la aprobación del ITBM, argumenta en favor de tal afirmación. No se posee todavía suficiente perspectiva temporal para poder analizar, no obstante, la repercusión, favorable o no, de la creación del IVA panameño en su relación con nuestro comercio exterior; pero un análisis somero de la estructura tradicional de este comercio puede permitir argumentar que su efecto será favorable.

De cara a la exportación, evidentemente, se podría de-

(12) ... razonamiento que de todas maneras sólo resulta válido en tanto no se unifiquen las tareas. Vid. CESARE COSCIANI: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 245.

cir que la situación no ha variado (13); pero en el capítulo de las importaciones las expectativas pueden presumirse como derivables hacia un cambio favorable: el incremento en los precios de los bienes importados puede suponer un retraimiento de su demanda, a la vez que un aliciente para canalizar la producción interna de los mismos. En este sentido, sin embargo, dadas las dimensiones de nuestro país, las posibilidades no serían muy completas (14); pero lo que sí resulta anómalo es que, siendo Panamá una nación con un enorme peso del sector primario (agricultura, ganadería y pesca) (15), la evolución, en la última década, de los productos alimenticios importados, se mantenga en niveles relativamente altos (16), recayendo fundamentalmente el peso de ello en los bienes alimenticios sometidos a algún proceso de manufacturación (conservas, ...), cuando este procesamiento fabril sí -

-
- (13) Al no existir, con anterioridad al ITBM, imposición sobre el volumen de ventas, el efecto de la desgravación de éste, en la actualidad, equipara las condiciones en que se realizan las exportaciones al momento en el que dicha imposición no existía. Aunque ello tampoco es del todo cierto, pues el ITBM sí que "encarece" la producción interior, mientras mantiene sin su efecto los bienes que se exportan.
- (14) En este orden de cosas, el Mercado Común Centroamericano podría ser una posibilidad de solución para Panamá, aunque dadas las condiciones en que actualmente se resuelven los países integradores de ese mercado, la viabilidad del mismo no resulta en estos momentos tan atractiva.
- (15) Véase "Panamá en Cifras", publicación anual de la Dirección de Estadística y Censo de la Contraloría General de la República, con información recogida de cinco en cinco años.
- (16) En 1972, estas importaciones fueron del 33,8% del total; en 1973, el 42%; en 1974, el 55,5%; en 1975, el 64,2%, y en 1976, el 53,3%: "Indicadores económicos y sociales de Panamá, 1972-1976". Dirección General de Estadística y Censo. Panamá.

que sería factible de acometer en nuestra nación, incluso hasta llegar a invertir el índice de nuestro comercio exterior de los mismos.

Creemos, pues, para concluir, que sin que los resultados que se puedan esperar de la existencia del IVA, frente a otras formas indirectas de la imposición sobre el consumo, vayan a ser espectaculares, sus efectos beneficiosos sobre la comunidad internacional son patentes. De un lado, cara al saneamiento de la situación impositiva que sobre la producción de bienes recae, y, de otro, por cuanto que, como ya hemos aludido con palabras de Ricardo Calle, a largo plazo el objetivo ideal del comercio exterior debiera ser el prevailecimiento del principio de país de origen (17), y el primer paso para intentar su procuramiento tiene

(17) En realidad, esta pretensión, pudiendo ser *idealmente* coherente, no creemos que resulte práctica ni siquiera en términos utópicos. Las divergencias en el desarrollo tecnológico de los pueblos es un hecho insoslayable con el que hay que contar, y su persistencia en el supuesto de que rigiese el principio de país de origen provocaría un favorecimiento de los países técnicamente mejor dotados frente a los ostentadores de una potencia tecnológica inferior.

En tales circunstancias, el criterio del país de origen como regla fiscal para el comercio exterior significaría la localización en terceros países de un porcentaje de los ingresos públicos del país exportador proporcional a las exportaciones realizadas, y ello, en una situación de divergente desenvolvimiento tecnológico, provocaría una corriente de concentración de recursos en los países mejor dotados, insostenible desde todo punto de vista, incluido el más negativamente redistributivo. De alguna manera, el principio de país de origen pudiera constituir un cierto reflejo del "laisse faire", pero el mecanismo que ello imprimiría al comportamiento económico estaría muy lejos de ser el más deseable socialmente, y ello pura y simplemente por una elemental cuestión relativa a la ley de la inercia.

Referimos, con todo, esta observación del profesor CALLE, por cuanto que sin necesidad de que sea el principio de país de origen la finalidad, el IVA podría procurar la armonización fiscal que ello necesitaría con mejores garantías que otra forma impositiva indirecta.

que proceder mediante la disminución de la diversidad de formas actuales en la imposición indirecta. Y el IVA pudiera ser el aglutinante de toda esta tarea homogeneizadora.

B. ARMONIZACIÓN FISCAL EN FRONTERAS

El problema de la armonización fiscal abarca un extenso campo, a cuyo tratamiento han accedido las mejores plumas hacendísticas. Armonización es, si recurrimos al Diccionario, toda acción encaminada a poner en conformidad dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin. Pero, tras esta genérica acepción, caben, por supuesto, las matizaciones de cuáles sean las cosas que concurren y de la finalidad común por ellas perseguidas.

Y es importante hacer aquí esta matización, por cuanto que la atención más relevante del problema de la armonización fiscal ha incidido en el capítulo de la aproximación progresiva de los sistemas fiscales hacia la unificación fiscal, en aras, mayoritariamente, de perseguir el logro de un mercado común. Nosotros no pretendemos tamaña exposición, y hemos apellidado nuestro tema de armonización fiscal "en fronteras", ambicionando sólo referir con ello los mecanismos de compensación (desgravaciones a la exportación e impuestos compensatorios a la importación) que pueden corregir las posibles distorsiones derivadas de los sistemas fiscales de los diferentes países comercialmente relacionados.

Porque el problema de la armonización fiscal, puesto de manifiesto a raíz de las distorsiones provocadas por las diferentes estructuras impositivas tenidas por los países y manifestadas en la práctica bajo la forma de entorpecimientos burocráticos en la realización del comercio internacional, puede ser abordado desde dos puntos de vista:

- a) Uno, en cuanto al conjunto de reglas normalizadoras de esa clase de comercio, con el interés exclusivo de evitar una competencia salvaje o un proteccionismo exacerbado, a la vez que procurando agilización de los trámites en frontera, pero sin inmiscuirse para nada en las estructuras impositivas de cada uno de los países.
- b) Y otro, según un planteamiento más ambicioso tendente a procurar el mayor grado de igualación en la estructura formal -ya que no de contenido- del cuadro impositivo de un conjunto de países.

Para un tratamiento general, más o menos profundo, de esta doble cuestión, podemos referir, como autores más relevantes, a L. Reboud, a J.C. Dischamps, a M. Lauré, a J. Timbergen, a G. Stefani, a C. Cosciani, a C.K. Sullivan, a C.S. Shoup, a J. F. Due, etc. El interés por nuestra parte va a quedar constreñido al primer punto, fundamentalmente para destacar cómo bajo los principios que informan actualmente al comercio internacional, la forma IVA de imposición sobre el consumo es la más adecuada desde el punto de vista de la administración del mismo.

Un sustantivo capítulo de obstáculos, relativos a la importación/exportación de bienes, lo constituye el de carácter fiscal. Independientemente del problema de la traslabilidad de los impuestos, desde una perspectiva escrupulosamente teórica, es correcto afirmar que una componente básica del precio final de un producto viene determinado por el conjunto de impuestos indi-

rectos establecidos en el país productor del mismo y que han recaído sobre él a todo lo largo de su proceso manufacturero y comercial. Si al ser exportado este producto vuelve a soportar sobre ese precio final los gravámenes correspondientes a la soberanía fiscal del país importador, la componente impositiva que terminaría ostentando el referido precio, vía doble imposición, constituiría un margen de anticompetitividad que prácticamente anularía o reduciría excesivamente sus posibilidades de venta en un mercado extranjero.

Y para afrontar o paliar este inconveniente, han sido elaborados dos clases de estrategias o metodologías, denominadas "principio de imposición según el país de origen", y "principio de imposición según el país de destino" (18).

Según el primero de estos principios, el gravamen de un producto o servicio objeto de comercio exterior habrá de ser el del país exportador de ellos, independientemente del existente en el país que definitivamente los consume, que no podrá someterlos al mismo. Por el contrario, para el criterio o principio del país de destino, las cargas tributarias a soportar por un bien o servicio exportado serán las del país importador, con lo que antes de penetrar en éste habrán de ser exonerados de las respectivas cargas del país que los vende (19).

(18) Cfr. INFORMACION COMERCIAL ESPAÑOLA: -ICE: "Curso de Comercio Exterior". Madrid, 1978. pág. 369.

(19) Ibidem.

En estas circunstancias, la práctica normal del comercio entre países, especialmente reconocidas por el GATT en sus artículos 3 y 16, es la siguiente (20):

- a) Para los impuestos que recaen sobre el consumo, se sigue el principio del país de destino. Ello da lugar a que hayan de realizarse, en el momento en que tengan lugar las pertinentes transferencias, esto es, a su paso por las fronteras, los correspondientes ajustes fiscales: desgravación de esa clase de impuestos a las exportaciones, por parte del país exportador, y gravación por el país que importa de las cargas tributarias existentes en el mismo (impuesto compensatorio).
- b) Para restantes impuestos, que no gravan el consumo (Impuesto sobre la Renta y Beneficios, Impuestos sobre el Patrimonio, etc.), se aplica el principio del país de origen, con lo que no hay lugar a los ajustes fiscales.

A la vista de todo ello, la armonización fiscal en frontera pudiera definirse como el "ajuste fiscal realizado en el momento de la exportación/importación de un bien y que consiste en la devolución/imposición de las cantidades satisfechas/vigentes en concepto de impuestos indirectos por/para ese producto en el país exportador/importador del mismo".

(20) Cfr. ALEJANDRO MAGRO MAS: "Comercio Internacional: el GATT". Guadiana de Publicaciones. Madrid, 1968. págs. 100 a 104.

La concreción del razonamiento vertido en el concepto que antecede no es otra cosa que la de significar, de una parte, la racionalidad que debe asistir, en orden a la competencia internacional, al tráfico comercial entre países, de manera que los productos objeto del mismo no incrementen su precio de adquisición con partidas ajenas a sus costos propios y margen de beneficio, y, de otro lado, evidenciar la falta de justicia que supone que los consumidores de un país carguen, por el acometimiento de un único acto económico (el consumo), con la financiación del gasto público inherente a esa clase de actos en más de un Estado.

El GATT parte de la aceptación de este pensamiento, y propicia para ello el que los productos exportados soporten la fiscalidad indirecta que recae sobre el consumo en el país en que son utilizados, mientras que la fiscalidad directa debe ser soportada por el país exportador: *En la práctica internacional actual, que se fundamenta en reglas dictadas por el GATT, sólo pueden dar lugar a ajustes fiscales los impuestos indirectos que graven las propias mercancías y que reciben el nombre de impuestos sobre el volumen de ventas, impuestos sobre la cifra relativa de negocios, Impuestos sobre el Valor Añadido, impuestos sobre consumos específicos ... (21), radicando la principal cuestión en conocer has*

(21) Vid. K. MESSERE: "Los ajustes Fiscales en fronteras", en "El IVA, primer impuesto europeo". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. pág.231.

ta qué punto son neutros los efectos de los ajustes fiscales en frontera desde el punto de vista del comercio internacional, y en qué medida favorecen a ciertos países en detrimento de otros (22), pues los ajustes fiscales en frontera ..., según algunos, tendrían en definitiva, efectos de devaluación análogos a los de una subvención a la exportación o a los de un derecho de importación ..., comprendiendo tanto la exención de impuestos o el reembolso de los impuestos ya pagados en el país exportador, como la imposición en función de la fiscalidad interior, en el país importador, pudiendo intervenir dicha imposición ya en el momento en que dichas mercancías son importadas ya posteriormente (23).

El problema técnico cuya dificultad de resolución puede atentar en la práctica contra la neutralidad perseguida con la implantación de los ajustes fiscales en fronteras, tiene que ver, en términos generales, con la cuestión aludida en el tema anterior de este capítulo sobre la trasladabilidad de los impuestos. Pero el problema puede también detectarse más concretamente si nos percatamos del hecho de que el grado de paralelismo entre la acción seguida por la imposición indirecta, dentro de cada mercado nacional, y las compensaciones practicadas en frontera, transcurren de manera divergente: son diversas las categorías de impuestos sobre el consumo vigentes en cada país, y la cuantía de la misma no es posible, en muchos de ellos, de poderse determinar -

(22) Ibidem.

(23) Ibidem. págs. 230 y 231.

con exactitud (piénsese en los impuestos en cascada), por lo que el "quantum" de la pertinente desgravación a realizar para una - partida de exportación es, en los correspondientes casos, solamente un promedio presumiblemente representativo de la imposición in directa real que correspondería desgravar.

La naturaleza del impuesto, esto es, sus características conceptuales y técnicas, tiene que ver, por ello, con la facilitación de los ajustes fiscales, de manera tal que estos se ven favorecidos:

- a) Por el grado de homogeneidad entre los sistemas fiscales de los países comercialmente relacionados.
- b) Por la sencillez con que los impuestos objeto de tales ajustes sean factibles de poderse determinar en su dimensión cuantitativa.

Respecto del primer punto, cabe decir que, evidentemente, una semejante estructura fiscal entre dos países facilitaría, en principio, la ponderación de las cargas fiscales que soportan sus respectivas producciones. Pero ello, como decimos, sólo sería en principio. La homogeneidad fiscal que razonablemente puede pretenderse entre países es, hoy por hoy, estrictamente de carácter formal. Pero dentro de esta semejante forma, los pesos relativos de cada gravamen son, de hecho, muy divergentes. Si ello es así, tiene interés aludir al contenido del tema precedente en relación con el problema de la traslabilidad de los impuestos (24).

(24) Cfr. FRITZ NEUMARK: "Principios de la ...", ob. cit., pág. 315.

Para bastantes autores, el tema es de candente actualidad, centrándose la polémica en el hecho de que algunos países (25) practican la sustitución, a efectos de sus respectivas fuentes de financiamiento público, de determinadas cargas directas por indirectas, fundamentalmente por el IVA, a efectos de procurar con ello, vía ajustes fiscales en frontera, un aligeramiento del precio de sus ventas exteriores de productos, consecuencia de minorar el efecto traslativo de un capítulo de imposición directa relativamente fuerte. La polémica, con todo, la trivializa Egret en los términos de que si todos los países adoptasen un tipo de impuesto indirecto único, no habría que llegar a la conclusión de que el sistema de compensación en frontera tendría, como necesaria consecuencia, el que el país más competitivo habría de ser - aquel que, por tener los gastos públicos más elevados, tuviera la tasa impositiva indirecta más importante, pues *al pesar las cargas más elevadas sobre las mercancías del país en cuestión, disminuirían su consumo interior, lo que entrañaría un aumento de su precio unitario sin impuestos en comparación con los países competidores* (26).

La igualdad se restablecería, al decir de Lauré (27), a través de las tasas de cambio, dado que el valor de la moneda del

(25) Cfr. GEORGES EGRET: "El IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) ...", ob. cit., pág. 117.

(26) Ibidem. pág. 118.

(27) Cfr. MAURICE LAURE: "Tratado de Política Fiscal". EDESA. Madrid, 1960.

país que aumentara sus cargas fiscales tendría una tendencia a la devaluación.

Respecto de la sencillez para el cálculo del "quantum" objeto de desgravación en frontera, el problema es estrictamente técnico, es decir, depende de la clase de impuesto o, lo que es lo mismo, de la estructura formal y funcional que lo caracterice: si el impuesto se aplica en una o diferentes fases, si el impuesto es o no en cascada, etc. Pero, sin entrar en mayores argumentaciones y en evitación de reiteraciones inútiles, sabemos que el Impuesto sobre el Valor Agregado es el único que reúne las ventajas de recaer sobre las diferentes fases atravesadas por el proceso de manufacturación/comercialización de un bien, a la vez que permite el conocimiento de su carga con exactitud. Por ello, el IVA (y el ITBM, pues) permite acogerse al sistema de armonización fiscal en frontera en mucho mejor medida que otras formas impositivas indirectas: respecto de los impuestos monofásicos, sus ventajas proceden "a contrari" de los defectos inherentes a los impuestos de fase única; y respecto de la imposición en cascada, es clara la nitidez que incorpora en la determinación del impuesto devengado. Permite el IVA el conocimiento exacto, con ausencia de impuesto sobre impuesto, de la cuantía de los gravámenes indirectos que pesan sobre un producto al llegar a su destino, y si este destino es otro país, la prevalencia del principio de gravamen en destino garantiza la justicia de la cuantía de desgravación.

Para el caso de Panamá, al ser tradicionalmente deficitaria su Balanza por Cuenta Corriente, el acogimiento para la rea

lización de nuestro comercio exterior al principio de país de destino contiene indudables ventajas; al ser superiores las importaciones a las exportaciones que realizamos por este capítulo de nuestra Balanza de Pagos, los países que nos exportan, excluyan o no su imposición indirecta, ven sometidas sus mercancías a nuestro ITBM, equiparando o favoreciéndose con ello las mercancías nacionales, cosa que no pasaba hasta la creación del impuesto. Con él puede asimismo disminuir los impuestos a las propias empresas, ya que el gasto público es sufragado, en parte, por las importaciones.

La mayor importancia, por otro lado, de los impuestos sobre el volumen de ventas respecto de los impuestos sobre consumos específicos (tanto por su cuantía, como por sus efectos sobre la competencia), puede justificar, en buena medida, la referencia casi exclusiva a ellos, como representativos de la imposición indirecta por excelencia, siendo en este orden de cosas donde puede hablarse de que constituye el IVA la forma de imposición más idónea para eliminar las distorsiones producidas por la diferente estructura y carga fiscal de los impuestos sobre el volumen de ventas de los países que comercialmente se relacionan. El impuesto plurifásico no facilita la aplicación eficaz de los mecanismos de compensación; las distorsiones fiscales derivadas de ello se centran en la imposibilidad de calcular con exactitud el valor del impuesto a devolver al exportador o que ha de aplicarse al producto importado. Como consecuencia, se facilita el que puedan surgir desgravaciones medias de valores inferiores o superiores

res al valor efectivo de los impuestos nacionales, dándose la posibilidad con ello, y según los casos, a subvenciones ocultas a la exportación.

Por las razones expuestas, si el IVA es la mejor forma de imposición sobre el volumen de ventas, es obvio que alentar el progresivo desarrollo de su implantación y promulgar las ventajas de su general aceptación, supone fomentar el proceso de unificación de los impuestos objeto de compensación. Es evidente que las implicaciones en este último sentido, van más allá de la de simplemente adoptar una forma común de imposición. La tendencia de este fenómeno, y así lo señala el profesor Calle (28), es la de conseguir la supresión de las fronteras fiscales mediante la aplicación del principio de gravamen según el país de origen, objetivo que encarnaría todas las implicaciones inherentes a un mercado común. Pero sin que sea éste el objetivo final, son evidentes sus ventajas para el logro en frontera de la armonización fiscal, ventajas de las que participa plenamente el ITBM, en tanto que forma IVA adoptada por la República de Panamá.

(28) Cfr. RICARDO CALLE SAIZ: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 91.

C. LA INTEGRACIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL

Al decir de Bela Balassa (29), aunque la palabra "integración", en su sentido cotidiano, denota con bastante precisión la "unión de partes dentro de un todo", el término "integración económica" no tiene un significado tan claro. Aplicado al terreno de la economía, algunos autores incluyen dentro del concepto la integración social, mientras que otros agrupan las diferentes formas de cooperación internacional bajo ese encabezado, y la argumentación se ha desarrollado tanto que la mera existencia de relaciones comerciales entre economías nacionales independientes se ha tomado como un signo de integración. Y acomete a continuación el profesor Balassa la tarea de definir la integración económica como un proceso y como una situación de las actividades económicas, señalando que, en tanto que proceso, se encuentra acompañada de medidas dirigidas a abolir la discriminación entre unidades económicas pertenecientes a diferentes naciones, mientras que vista como una situación de los negocios, la integración viene a caracterizarse por la ausencia de varias formas de discriminación entre economías nacionales (30).

Refiere luego Balassa, de manera sucinta, las diferentes formas que la integración económica ostenta en la actualidad, para entrar después en el desarrollo temario de su obra, donde -

(29) Cfr. J.D. BELA BALASSA: "Teoría de la Integración Económica". UTEHA. México, 1964. Introducción.

(30) Ibidem. Los subrayados son nuestros.

trata las mismas más profundamente, en tanto que ello constituye el objeto de su labor. No vamos a entrar nosotros en pormenorizaciones al respecto, remitiéndonos para ello a los trabajos dedicados especialmente a la cuestión, entre los que se encuentran - la obra de Balassa que referimos, y otras como la de Shoup (31), Dennis Swann (32), etc. ... Pero nos interesa de Balassa su concepto de integración económica internacional, fundamentalmente - por los aspectos que del mismo hemos subrayado, esto es, sus perspectivas de "proceso" y de "situación".

Ambas connotaciones significan el abordamiento de la integración económica desde un punto de vista funcional y conformativo, más que como una forma o institución perfectamente configurada o delimitada. La integración económica internacional ostenta en la actualidad un estado procesual de formación, que se conforma, según diferentes niveles o grados de consecución, comportando algunos estratos de uniformidad en la problemática socio-económica de los países que la constituyen, y otros estratos en los que las diferencias se mantienen, aunque tratándose de procurar el mayor grado de homogeneización.

(31) Cfr. C.S. SHOUP: "Aspectos impositivos de la integración económica internacional". Trabajo recogido en la obra "El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. pág. 221.

(32) Cfr. DENNIS SWANN: "La economía del Mercado Común". Alianza Universidad. Alianza Editorial, S.A. Madrid, 1974.

La integración económica pretende incrementar, dicho - sintéticamente, la eficiencia dinámica de las economías pertenecientes a la unión, y ello comporta, de manera fundamental, problemas presupuestarios para el área integrada que se dirimen, en gran parte, en relación con la amplitud con que se delegue la - adopción de decisiones a las agencias centrales o a cada uno de los gobiernos constitutivos de esa unión. Problemas presupuestarios, por otra parte, que convergen y se ocasionan en la resolución de cuestiones relativas a un amplio espectro de funciones - económicas de índole general, tales como elaboración de una escala jerárquica de los impuestos que precisen armonizarse con carácter prioritario por sus efectos perturbadores para la competen-cia (33), coordinación y armonización de políticas sociales (me-joras salariales, etc.) encaminadas a reflejar un alza de la productividad, medidas tendentes a procurar una mejor distribución de los ingresos y de la renta (mediante la elevación de determi-nadas tasas impositivas que procuren la financiación de servicios sociales de consumo mayoritario y/o procuramiento de una estruc-tura impositiva más progresiva con el objeto de reducir la carga fiscal de las clases de bajos ingresos ...), garantización de la movilidad para los factores de capital y trabajo necesaria para la consecución de una más eficiente distribución de los recursos, etc.

(33) Cfr. RICARDO CALLE SAIZ: "TVA, VAT, IVA, el impuesto ...", ob. cit., pág.43.

Ante todas estas cuestiones, la valuta de la armonización fiscal se deja sentir como instrumento básico, tanto por su dimensión cuantitativa facultadora del acometimiento de las expresadas tareas reformadoras como quehacer de la política económica, como por su expresión cualitativa en orden a la evitación de discriminaciones que pudieran darse entre los países constitutivos de la integración. Ello no supone, sin duda, una absoluta identificación entre los sistemas fiscales de los países integrantes, pues la misma sería problemático de conseguir por cuestiones de índole circunstancial y político de cada país, amén de otras razones inherentes a la diferente estructura socio-económica presumiblemente existente entre los países integradores. Pero el acometimiento de esta armonización, previo reconocimiento de las necesarias adaptaciones que se estiman se deban realizar, donde primero se faculta es en el sector indirecto de la imposición, y — ello tanto por la relativa autonomía y mayor asepsia política de esta clase de imposición respecto de la directa, como por cuanto que la misma traspasa, en mayor medida que aquella, las fronteras de cada país por la vía del comercio internacional y deja, por ello, sentir sus efectos más patentemente, sobre todo en las etapas previas y primeros períodos o fases de la integración, cualquiera que sea la clase de ésta que se acometa.

Y lo tocante a este punto es lo que da relevancia al IVA respecto de la integración económica internacional, y ello tanto por sus cualidades instrumentales dentro del conjunto de las formas todas de la imposición indirecta, como por las garantías -

que ofrece, dada su perfectibilidad técnica, para ser adoptado - como modalidad más racional de imposición indirecta común.

Como hemos analizado de manera somera en los temas precedentes, el IVA, como forma más perfeccionada de cuantas integran la imposición sobre las ventas, puede jugar un papel fundamental en la agilización de las relaciones comerciales internacionales, vía, fundamentalmente, de la racionalización que introduce en el establecimiento de la imposición indirecta encaminada a facilitar un cálculo más fácil, justo y exacto de las desgravaciones a la exportación y del establecimiento de impuestos compensatorios a la importación, y todo ello sin atentar contra las peculiaridades de los sistemas fiscales propios de cada país. El señalar las ventajas técnicas que el IVA como forma impositiva indirecta tiene y el resaltar las mejoras funcionales que su implantación introduciría en las relaciones comerciales entre los países, para nada implica una ingerencia en la soberanía fiscal que a cada país compete. El predominio del criterio del país de destino en las relaciones comerciales internacionales fundamenta — aquellas ventajas en los países más significados en el orden económico internacional; pero, de la misma manera que su objetivo — tiende a plantear el avance técnico alcanzado en el estudio de las formas impositivas y, consecuentemente, los nuevos derroteros por los que debe discurrir todo sistema fiscal que busque incorporar la eficiencia técnica a su propio desenvolvimiento, el señalar — los beneficios inherentes a una forma impositiva cualquier debe localizarse en el marco de su implantación, fuera de la cual la

misma no tendría sentido y, sobre todo, con la vista puesta en -
cuál es el cuadro de mejoras que con ella se postula alcanzar.

Si la dualidad en el criterio fiscal, para el tratamiento
de las mercancías objeto del comercio internacional, ha conduci
do al establecimiento de dos principios diferentes (el del país
de origen y del país de destino) y ha primado el segundo cuando
los países comercialmente relacionados no han tenido más interés
que el del puro intercambio comercial, cuando las exigencias de
este comercio han puesto de manifiesto ventajas de un desarrollo
más integral de las mismas, se ha planteado la cuestión de la inte
gración económica entre ellos, y el criterio que entonces ha -
tendido a predominar ha sido el de el país de origen.

En realidad, vamos a pasar por alto las motivaciones -
que el establecimiento de uno y otro principio trae consigo. Al
mismo ya hemos aludido anteriormente y no es nuestro propósito -
meternos en él con más profundidad. Nos importa de la cuestión -
los atisbos de ventajas que de cara a la integración económica el
problema ha despertado y, en lo tocante a ésta, aun reconociendo,
como hemos expresado, la diversidad de formas que bajo esta denomi
nación se cobijan, nos interesa resaltar la figura del Mercado
Común, pues el mismo constituye el concepto más usual de todos -
cuantos refieren aquella denominación, a la vez que, de manera -
parcial, la acepción más completa de su denominación puede genera
lizarse en determinados casos para referir integraciones sectori
ales entre dos o más economías, y no sólo integraciones de dos

o más economías en su totalidad.

Señala C. Cosciani (34) que la realización de un merca
do común tiene como requisitos fiscales:

- 1.- Aplicación del principio del país de origen.
- 2.- Supresión de las fronteras fiscales, esto es, unifica—
ción o gran aproximación de sus sistemas fiscales.
- 3.- Armonización preventiva de la fiscalización.

Este último punto nos interesa, y vamos a detenernos en él. Para C. Cosciani es muy extenso el campo de la armonización, distinguiendo en ella claramente dos fases: partiendo de una armonización radical para los impuestos indirectos, los directos se irán armonizando a medida que los mismos vayan creando distorsio
nes en el libre movimiento de capitales. Aunque considera que la verdadera armonización no puede conseguirse si no es mediante la creación de un sistema financiero de base federal o un sistema de compensación financiera supranacional, en una primera fase no pro
pugna esta unificación, sino que basta, como hemos dicho, con la completa armonización de la imposición indirecta. Y es que, técnicamente, no representa ninguna clase de extorsión política gra

(34) Cfr. CESARE COSCIANI: "Problemas fiscales de un Mercado Común", trabajo recogido en Reforma Tributaria para América Latina II. Problemas de Política Fiscal. Documentos y actas de la conferencia de Santiago de Chile de Diciembre de 1962. Unión Panamericana. Washington, 1964. pág. 568.

ve el cambio en el sistema de imposición indirecta, sobre todo - en su capítulo más fuerte, cual es el constituido por la imposición sobre las ventas. Los impuestos sobre el lujo, los de consumos específicos, etc., siendo cuantitativamente menos importantes, presentan una problemática mayor. Con todo ello, siendo necesario procurar la armonización, el eje sobre la que la misma - puede estructurarse con mejores garantías de realización es bajo la forma del Impuesto sobre el Valor Agregado.

Siendo, como ya hemos dicho, el IVA la forma técnica- mente más perfecta de la imposición sobre las ventas, contiene - la ventaja de que gran parte de los restantes impuestos indirectos pueden quedar perfectamente ubicados en ella, con el sólo he cho de establecer una cierta discriminación de tipos según sea el producto o la categoría de estos de que se trate. La ventaja a es te respecto del IVA sobre otras formas de imposición es patente. Aunque el objetivo último no sea la integración, para poder llegar a ella se precisa, la plena armonización, y ésta, quien más - garantías ofrece para conseguirla, es el Impuesto sobre el Valor Agregado.

De cara a Latinoamérica, planteada como está en todos sus países un cierto despertar económico con claras pretensiones de dirigirse por el camino de la industrialización, la cuestión ofrece peculiaridades propias.

Aparte de naciones con gran extensión territorial, Cen troamérica ostenta un acusado panorama político mosaical que, da

das las similitudes de índole infraestructural, la potenciación de la integración regional podría salvar, en buena medida, a esta región del subdesarrollo, eludiendo la cuestión de la pequeña extensión de los países que la integran. La revolución de los sistemas fiscales de tales países va a correr paralela a su proceso de industrialización, y en esta modernización el IVA debe de entrar a jugar el papel que verdaderamente puede representar, tanto por sus características técnicas como imposición indirecta, como por las posibilidades que de cara a una posterior integración entre dichos países se pueda presentar. El Mercado Común Centroamericano, evidentemente, no tiene en estos momentos la virtualidad que su propio nombre podría depararle; pero no deja ello de ser una experiencia de la que necesariamente habrá de partirse y con la que ejemplificadoramente hay que contar. Algunos países de la zona ya tienen adoptado el IVA, y Panamá, a este respecto, no constituye la excepción.

D. EXONERACIONES PARTICULARES AL TRÁFICO INTERNACIONAL DE BIENES:

LA TASA CERO

Del concepto de "tasa cero" hemos dado una definición escueta en el tema D del capítulo I, al referir los tipos impositivos. Asimismo, al hablar en ese capítulo de los regímenes especiales, hemos tocado también la cuestión en el apartado de las exportaciones; precisamente hemos vinculado la especificidad de éstas a la política de exoneraciones en ellas practicada. Y en el tema de la armonización fiscal hemos dado las razones político-internacionales que fundamentan esta práctica comercial entre países, la cual se pone de manifiesto mediante los denominados ajustes fiscales en fronteras, metodología que contempla las conclusiones y acuerdos que la divergente realidad fiscal de las naciones imprime a la competencia internacional, en aras, precisamente, de que sin atentar contra la soberanía fiscal de los pueblos, sus intercambios comerciales no padezcan de entorpecimientos o distorsiones adicionales a los provenientes:

- a) De sus peculiaridades estructuras productivas, más o menos racionales y, por tanto, más o menos competitivas internacionalmente hablando, y más o menos ostentadoras, por ello de las respectivas ventajas competitivas "ricardianas", y
- b) De las pertinentes barreras arancelarias que son las que constituyen, por su propia definición o naturaleza,

el entramado proteccionista y/o distorsionador de general aceptación internacional y que, sin que sea este lugar para entrar en su enjuiciamiento, en tanto que fórmula "ad hoc" del mismo, debería constituir el único entorpecimiento de naturaleza fiscal existente para el intercambio comercial entre países (35).

Bajo este esquema general de funcionamiento, la filosofía sustentadora de la compensación lo único que persigue es poner en práctica que sobre los bienes y servicios constitutivos del intercambio entre países sólo pesen, y ello en su verdadera cuantía, esto es, tratando de eliminar las subvenciones encubiertas, sus costes reales de producción, incluido el margen de beneficio. La imposición indirecta de la clase que fuere, que sobre esos bienes y servicios deba de recaer, en tanto que imposición connotada de la característica de que debe ser soportada por el consumidor final de esos productos, sea esta imposición propiamente de consumo o se trate de aranceles, habrá de ser la establecida en el país importador, esto es, y si obviamos el caso de las reexportaciones, en el país consumidor de las mismas. La imposición directa, en teoría (36), no forman parte de los precios;

(35) En rigor, los aranceles no constituyen un "entorpecimiento" de naturaleza propiamente tributaria al comercio internacional. En tanto que tributo, dentro de la categoría de la imposición indirecta, el arancel posee una nítida dimensión recaudatoria; pero su objetivo, más que fiscal o recaudador, es claramente proteccionista. Fundamentalmente, lo que se procura con él es *añadir un componente artificial al precio del artículo importado, a fin de hacerlo menos competitivo frente a la producción nacional ... El arancel es tanto más fiscal -y menos protector- cuanto más desarrollado es el país de referencia ...* (Vid. "Curso de Comercio Exterior", ICE. Madrid, ob. cit. pág. 104).

(36) Esto es, si no se tiene en cuenta la trasladabilidad de los impuestos, a los que ya hemos aludido.

actúa sólo sobre la renta, en sus diversas manifestaciones, procurando su correspondiente minoración. Sólo la imposición indirecta se traslada, y ello también en teoría, en su totalidad sobre los precios.

Pero si el objetivo de toda la imposición, como dijera Montesquieu (37), es la parte de la riqueza privada que se entrega al Estado para que sus súbditos tengan posibilidad de disfrutar el resto, pudiera presumirse, como coherente, que sólo sean los súbditos los tributarios de su propio Estado, sin que deban tributar a él los de otros estados diferentes. Y ello no ocurrirá exclusivamente así si las cargas indirectas que gravan el consumo en un país son trasladadas a otro incorporadas a los precios de los productos exportados.

En este último caso, los ciudadanos del país exportador estarían financiando parte del gasto público del país exportador, por lo que, en evitación de ello, los acuerdos internacionales han concluido en la conveniencia de que, mediante los ajustes fiscales en frontera, el país que venda a otro un producto lo haga deduciendo de su precio la componente impositiva. El país comprador, adicionará a ese precio desgravado sus impuestos indirectos

(37) Cfr. CHARLES DE SECONDAT, BARON DE MONTESQUIEU: "Del Espíritu de las Leyes". Res Publica. Clásicos del pensamiento político y social. Traducción al castellano por MERCEDES BLAZQUEZ y PEDRO DE VEGA. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, 1972. pág. 189.

propios, con lo cual las Haciendas Públicas respectivas no se fi
nanciarán con imposiciones ajenas.

En este orden de cosas, los países que adopten la refer
rida práctica comercial entre ellos, lo que hacen no es sino in-
cluir a sus exportaciones en el capítulo de las exoneraciones re
lativas a la imposición indirecta, sometiendo, correlativamente
y salvo las excepciones positivamente determinadas, a su imposi-
ción indirecta propia las compras efectuadas en el exterior.

Ello no obstante, la diferencia funcional que una exen
ción en sentido estricto supone difiere grandemente de la forma
en que la misma opera en el caso de la exportación. Los produc-
tos de un país que se venden al exterior, se han producido en él,
y como tales, en tanto que se trata de productos corrientes la ma
yoría de las veces, esto es, de productos que, salvo excepciones
muy contadas, no se van a destinar exclusivamente al mercado ex-
terior, habrán incurrido en la imposición que sobre el consumo o
las ventas en el país productor se tenga establecido. De esta ma
nera, la exención que se produzca, como consecuencia de su venta
al exterior, operará no por el mecanismo de su no sometimiento al
impuesto, sino por la vía de la devolución del impuesto ya deven
gado, devolución que puede consistir bien en un reintegro efecti
vo por parte del Estado al exportador, bien en el reconocimiento
por parte de aquel de un crédito a favor de éste cuya liquidación
estará lógicamente reglamentada.

Y en ello es en lo que consiste la "tasa cero". Las ope

raciones exentas por disposición legal no pueden dar lugar al funcionamiento de crédito de ninguna clase; simplemente no devengan el impuesto, y en ello consiste todo. Pero las exenciones que consisten (vía crédito o efectivo) en la devolución del impuesto ya devengado, se dice que están sometidas a la "tasa cero", concepto éste que ni es equivalente ni puede confundirse con la exención. *Quien se beneficia con la tasa "cero" no tiene en su contra un "débito" a favor del Fisco, pero sí le corresponde un "crédito Fiscal" por el monto del impuesto pagado con anterioridad a la operación sometida a la tasa "cero" (38).* Un consumo sometido a la "tasa cero" significa que el impuesto, no afectándole, acuerda no obstante al contribuyente un crédito fiscal por los impuestos ya pagados anteriormente sobre él.

El IVA, en estas circunstancias, goza, comparativamente, de mayores ventajas que las demás formas impositivas de naturaleza similar. No es cuestión de volver de nuevo a reiterar esas ventajas; basta decir, una vez más, que se trata, de un impuesto multifásico que, no dando lugar al fenómeno de impuesto sobre impuesto, permite el conocimiento exacto de su carga, lo cual determina, automáticamente, el conocimiento del crédito fiscal que por aplicación de la "tasa cero" tiene lugar en la frontera al procederse a la exportación. Y la República de Panamá, para el ITBM, así lo tiene establecido; en el párrafo 16, de la Ley 75 de 1976, ya citado, lo establece en los términos de que *la Dirección General de Ingresos expedirá certificados que tendrán poder cance*

(38) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit. pág. 81.

latorio para este impuesto y los suministrará a solicitud de los contribuyentes que en virtud de desarrollar actividades de exportación, reexportación y transferencias a las Agencias del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica en la Zona del Canal de Panamá, determinasen que continuamente tendrán saldos a su favor en las declaraciones juradas (39). El Decreto 59 de 1977, cuya - cita hemos referido en el capítulo I, reglamenta estos certificados y los constituye en documentos formales de crédito, transmisibles por endoso, bajo la misma denominación de Certificados con Poder Cancelatorio, la primera emisión de los cuales fue autorizada por la Resolución N^o 32 de 29 de marzo de 1977, para la que se especificaba, en su artículo 8, que los mismos sólo podrán ser - utilizados por parte de su poseedor para cancelar su Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles al Tesoro Nacional (40), lo cual no obstará para que en sucesivas emisiones o en un momento posterior de nuestro desarrollo legislativo se estableciera la posibilidad de liquidar con ellos otras deudas tributarias o incluso que se pudieran hacer efectivos.

(39) Vid. RAMON FABREGA y JOSE T. CAMPODONICO C.: "Código Fiscal ...", ob.cit. pág. 400.

(40) Cfr. ARTURO HOYOS y VICTORIA DE HOYOS: "El Impuesto sobre Transferencias...", ob. cit., pág.

E. IMPLANTACIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Aunque el acta de nacimiento teórico del Impuesto sobre el Valor Agregado se localiza en el primer cuarto del siglo XX (en las postrimerías de la Primera Gran Guerra y, precisamente, en Alemania, como hemos tenido ocasión de ver), su aplicación efectiva dejó transcurrir cerca de medio siglo sin que la práctica refutara su viabilidad. Pero a la fecha actual son ya bastantes los países que lo tienen adoptado, y tanto lo que pudiéramos llamar la cualidad socio-económica de estos, como la casi unanimidad en el momento de su adopción (por mucho que ese "momento" haya de entenderse dilatado, con una elasticidad que abarcaría - los últimos años sesenta y los primeros setenta, fundamentalmente), son de notoria significación.

Respecto de la primera cuestión, creemos útil establecer un agrupamiento de cuatro clases de países para abordar su referencia, tales como:

- a) Países de la Comunidad Económica Europea.
- b) Otros países europeos, y países de Africa.
- c) Países del Mercado Común Centroamericano.
- d) Otros países de América.

Y en cuanto al momento de su adopción, esto es lo que cabría suscintamente que decir: al margen el caso aislado y, por ello mismo, peculiar, del Estado de Michigan (USA), la vanguar-

día de la Reforma Tributaria francesa de 1953-54 y la prematura y fracasada implantación en el Japón según el proyecto Shoup, el gran impulso dado por el IVA lo protagonizan dos clases diferentes de países: los del Mercado Común Europeo y otros de economías afines, por un lado, y los países con escasa o rudimentaria, cuando no nula, implantación de la imposición sobre las ventas, por otro.

Ambos conjuntos tienen que ver respecto de ese "momento" que decimos de implantación del IVA, por cuanto que si, de manera dominante, este período abarca la década de 1965 a 1975 (con los adelantos y retardos que procedan), el hecho tiene que ver con el gran auge mundial de las economías occidentales. Auge que se traduce por un marcado índice de crecimiento interior en esos países, de lo cual ha sido secuela, desde un punto de vista interno a los mismos, una mayor racionalización de la actividad productiva y, consecuentemente, de la organización toda en esos países, con la pertinente afectación en la esfera impositiva, y, desde un punto de vista internacional, la causa-consecuencia de aquel desarrollo no ha sido otra que el enorme crecimiento de los intercambios comerciales internacionales, cuya afectación a las partes condujo a que se concluyera en la necesidad de reglar también dicho comercio, y una de las pautas de esta reglamentación, como ya ha quedado dicha en temas anteriores, fue el establecimiento del criterio de país de destino.

Las disposiciones del GATT ya vistas respecto de los ajustes fiscales en frontera, y la mayor racionalidad del IVA co

mo forma de imposición sobre las ventas, fueron las que impulsaron su aceptación. Lo que queremos, pues, destacar es el papel decisivo que el comercio internacional ha tenido en la adopción de este impuesto; si nos fijamos que esta implantación se produce paralelamente al crecimiento de dicho comercio, ya se tiene ubicada su razón de ser en el tiempo; este auge comercial interpaíses, junto al aliciente de las desgravaciones y correlativos impuestos compensatorios, explica, por su parte, la adopción por primera vez de imposición sobre las ventas en bastantes países, sobre todo de Africa y América, y, por último, el hecho de que el modelo adoptado para esta clase de impuesto, por los países más claramente protagonistas en el comercio exterior, hubiera sido bajo la forma IVA (amén la influencia de Francia sobre sus antiguas colonias), explica en buena medida el acogimiento tenido por el mismo, el cual pasamos a referir caracteres más notorios para los indicados cuatro grupos de naciones.

a) Países del Mercado Común Europeo

La primera cuestión a referir del IVA en los países de la CEE es doble. De una parte, constituye su aplicación el motor que potencia la adopción del impuesto por parte de otros países; su cronología así lo localiza, pero, además, es que demuestra con su funcionamiento la viabilidad de su puesta en práctica por primera vez en un conjunto de países con diferentes estructuras productivas. Y de otro lado, se trata de un IVA no concluido en su formulación definitiva para cada país, sino que, partiendo de unas

directrices generales para toda la CEE, cada país miembro lo adapta y lo reforma sucesivamente, según prosperan en este orden las prescripciones de la Comunidad, en un proceso cuya meta es el logro de un alto grado de uniformidad, que algunos ya denominan — "el largo camino hacia el IVA europeo" (41).

Este proceso hacia la unificación, independientemente de los límites que no llegue a traspasar (que en cualquier caso no dejarán de ser mínimos) procura al IVA una dinámica fiscal de indudable validez, tanto de cara a los países miembros en su constante esfuerzo por adaptar las estructuras de sus fiscos a las exigencias de la CEE, como de cara a la institución comunitaria misma que, por la vía de la investigación y adecuación de sus fuentes de recursos, está procurando a este impuesto un desarrollo instrumental de indudable precisión.

El IVA comunitario no es todavía un modelo único; cada país tiene al respecto su legislación propia, pero todas ellas responden a idénticos principios (primera directriz), a iguales modalidades de aplicación (segunda directriz) y a una uniformidad de las bases imponibles (sexta directriz).

Tras la adopción de esta última (7 de mayo de 1977), serán todavía necesarias muchas etapas para desembocar en un verdadero sistema común de IVA. Hará falta ante todo "restringir progresivamente o suprimir las medidas tomadas por los Estados —

(41) Cfr. GEORGE EGRET: "El IVA, impuesto ...", ob. cit., pág. 29.

miembros para desembocar en una convergencia de los sistemas nacionales del IVA"..., conciliar las tasas, como lo daba a entender en sus consideraciones la primera directriz ..., (y) suprimir las fronteras fiscales. Esta supresión será simultánea o posterior a la uniformidad de las tasas (42).

Nos remitimos a las referidas directrices de la CEE, - para mayores precisiones sobre el IVA comunitario, y referimos a continuación brevemente, para cada país miembro, los términos de su IVA en los puntos de su entrada en vigor y de la controvertida cuestión de sus diferencias de tasas.

Francia.- Es el primer país en adoptarlo, antes de la propia existencia de la CEE, hecho este que incluso se señala como definitivo para la posterior adopción por los demás países (43). Se instituye con la reforma de 1953-54, siendo aprobado por Ley del 10 de abril de 1954, que sufre sucesivas reformas hasta responder a las directrices de la Comunidad Económica Europea. Sus tasas actuales, desde primero de enero de 1977 y tras sucesivas modificaciones, son tres: la normal, del 17,6%; la reducida, del 7%, y la incrementada, del 33 1/3 %.

Dinamarca.- Es el segundo país en adoptarlo. Se aprueba con una tasa general del 15% por Ley de 30 de marzo de 1967 y

(42) Vid. GEORGE EGRET: "El IVA ...", ob. cit., pág. 35.

(43) Ibidem. pág. 28.

entrada en vigor a partir del 3 de julio del mismo año (44). En esta fecha Dinamarca no pertenece a la CEE, pero su IVA siguió las directrices de la misma.

Alemania.- Lo adopta en 1968 (45). Sustituye a un impuesto acumulativo sobre la cifra de negocio (el "Umsatzsteuer") vigente desde 1917. Su vigencia fue de primero de enero de ese año, con dos tasas: la normal (11%) y la reducida (5,5%).

Holanda.- Se introduce por Ley de 28 de julio de 1968, con entrada en vigor el primero de enero de 1969, estableciendo tres tasas: normal (16%), reducida (4%) y "tasa cero".

Luxemburgo.- Aprobado por Ley el 5 de agosto de 1969, entra en vigor el primero de enero de 1970, con tasa normal del 10%, reducida del 5% y especial del 2%.

Bélgica.- Aprobación por Ley del 3 de junio de 1969 y entrada en vigor el 1 de enero de 1971. Tasa Normal del 18% y tasas especiales del 2,5% , 6%, 14% y 25%.

Irlanda.- Lo aprueba la Ley del 26 de julio de 1972 y entra en vigor el 1 de noviembre del mismo año, con tasa general

(44) Cfr. CIAT: "Primeras Jornadas sobre Administración Tributaria". Secretaría Ejecutiva de la CIAT. Panamá, 1974. pág. 28.

(45) Cfr. RICARDO CALLE SAIZ: "El impuesto ...", ob. cit., págs. 209 y 210.

del 6,75% , y especiales del 11,11% , 19,50% y 36,75%.

Italia.- Siendo miembro originario de la CEE y recomendando ésta que sus países lo adoptasen a partir de 1970, no entra en vigor hasta el primero de enero de 1973, con tasa normal del 12%, reducida del 6%, intermedia del 18% y aumentada del 30%.

Reino Unido.- Como paso previo de su incorporación a la CEE, el IVA inglés entra en vigor el 1 de abril de 1973, con tasa general del 10% y aplicación de la "tasa cero" para diversos productos. Su adopción constituyó una importante innovación en su sistema tributario, suponiendo el paso de unos 70.000 contribuyentes del "purchase tax", vigente desde 1941, a unos 1.500.000 para el nuevo impuesto (46).

b) Otros países europeos y países de Africa

La ubicación conjunta de este grupo de países, a efectos de la implantación del Impuesto sobre el Valor Agregado, tiene una razón mimética de ser: es el ejemplo, dicho de alguna forma, de los países de la CEE, quien impulsa en los mismos su adop

(46) Para una más completa documentación e información del IVA en la CEE véase ARANZADI "Repertorio Comunidad Europea". También la obra ya citada de RICARDO CALLE SAIZ "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea", y la selección, también referida, de G. MARGALLO RIAZA; ambas publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales de Madrid.

ción. El caso es diferente para los "otros países europeos" -Suecia, Noruega y Austria, aunque también Finlandia y Grecia aplican formas modificadas del Impuesto sobre el Valor Añadido (47)- que para los países de África.

Mientras que en los primeros la mimesis que aludimos -obedecería a razones de identidad socio-económica, cultural, política y geográfica, en el caso de los países africanos la adopción obedece a una clara herencia francesa: son precisamente los países de antigua presencia colonial gala los que lo tienen, con fecha de implantación en algunos de ellos anteriores a la adopción por parte de la Comunidad Económica Europea, por mucho que, a excepción de la República de Malgache (que lo adopta en 1969, con extensión a fabricantes y mayoristas), el gravamen se dirige principalmente al sector manufacturero, como el de Túnez (1955), Costa de Marfil (1960), Argelia (1961) y Senegal (1966).

Más interés formal y real tienen los casos de Suecia, Noruega y Austria, de acuerdo con las características y grado de organización de sus economías. Suecia lo aprueba por Ley de 18 de julio de 1968, para entrar en vigor el primero de enero de 1969, con "tasa cero" y tasa general del 10%, que en 1973 pasó a ser del 16,5% y en 1977, y vigente en la actualidad, del 17,1% , que equivale al 20,63% del precio neto de la mercancía (48).

(47) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 45.

(48) Cfr. Instituto Sueco: Información sobre Suecia. "Los impuestos en Suecia". Estocolmo, abril de 1980. pág. 1.

Noruega lo adopta en 1970, con tasa general del 20%, y Austria en 1973, con dos tasas, del 16% y del 8%.

c) Países del Mercado Común Centroamericano

La citación del Mercado Común Centroamericano, en su referencia al IVA, tiene que ver más como sugerencia que como citación de una realidad. Creado por iniciativa de la Secretaría general de la CEPAL ..., el Mercado Común Centroamericano ... constituyó hasta 1968 una de las experiencias más logradas de unión aduanera entre países en vías de desarrollo (49), pero a partir de los acontecimientos de 1969 -la guerra inútil entre El Salvador y Honduras- la situación cambió radicalmente ..., los aspectos económicos -libre comercio, arancel común- no están vigentes, las instituciones centrales -CEC y CE- no funcionan ... (50). Esta breve panorámica refiere bastante bien la realidad de desenvolvimiento de esta unión de cinco países cuya extensión sólo abarca un 70% de la superficie de Francia. Pero es que además, aparte la unión aduanera y otras medidas e instituciones de naturaleza integradora ajenas al terreno hacendístico, la problemática de normalización de las estructuras fiscales de los países integrados es una cuestión no llegada a plantearse.

Hablar, por ello, de IVA en el Mercado Común Centroame

(49) Vid. JACQUES Y COLETTE NEME: "Organizaciones Económicas Internacionales". Editorial Ariel. Barcelona, 1974. pág. 432.

(50) Vid. EDUARDO LIZANO: "El proceso de Integración Económica, en Centroamérica hoy". Siglo XXI Editores, S.A. 2ª edición. México, 1976. pág. 174.

ricano es tener que referir la peculiaridad fiscal interna de cada uno de los países que forman parte del mismo. Y en este caso la situación es de total disparidad; cada país tiene su propia estructura impositiva (excepto en el terreno arancelario) y obra de manera distinta a los demás, siendo, para el caso que nos ocupa del Impuesto sobre el Valor Agregado, bastante pintoresco el panorama: Costa Rica, Honduras y Nicaragua poseen un Impuesto muy especial sobre el Valor Agregado, denominado impuesto unifásico por aplicarse en una sola fase de la producción/comercialización del objeto gravado, que presenta, no por ello -y en esto su semejanza al IVA- la característica de desgravar los bienes de capital, mientras que en Guatemala el impuesto vigente es acumulativo en todas las etapas, y El Salvador carece en absoluto de imposición sobre las ventas.

Nuestro interés referencial al respecto procede, no obstante, de la importancia que un cierto grado de normalización en este campo podría tener para un afianzamiento (supuesto que se superen las diferencias políticas actuales existentes) de esta unión económica regional, a la que, en su momento, podría tener acceso Panamá.

Las dificultades administrativas son las que han impulsado la implantación de ese Impuesto monofásico sobre el Valor Agregado, que, de alguna manera, pudiera denominarse proto-IVA; y el caso de Panamá, en este terreno, pudiera ser la confirmación de factibilidad de un IVA pleno, pues sus países vecinos son infraestructuralmente semejantes en bastantes aspectos, tan-

to étnicos como económicos, así como por su extensión territorial.

d) Otros países de América

Del resto de los países americanos -el grueso de los - mismos, con excepción de los citados del área mercadocomunitaria- dos serían los agrupamientos previos que habrían de considerarse: los que tienen alguna forma de imposición sobre las ventas, y — aquellos que no la tienen. Entre estos figuran (aparte el caso - de Cuba, cuyos presupuestos políticos-económicos discurren por otras lindes) países de la importancia de Venezuela y República Dominicana. Pero, centrándonos entre los que sí tienen esta clase de imposición, hay que diferenciar entre los pertenecientes al ALALC de aquellos otros de conformación anglosajona. De los primeros, aparte el caso citado de Venezuela, Paraguay es el único que no tiene imposición sobre el Valor Agregado, por mucho que el IVA en ellos vigente se considere como *forma más o menos pura y amplia o general* (51), mientras que los segundos, Estados Unidos, Canadá y Trinidad Tobago, carecen de él, como queda reflejado en el cuadro que adjuntamos al final del presente tema y que nos ha remitido el Centro Interamericano de Administradores Tributarios.

Cabe decir, además, que la situación del IVA en los —

(51) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 45.

países de la ALALC, se canaliza actualmente en torno a un modelo común (52), que si bien no puede decirse que contenga el rigor - para su aplicación de las directrices de la CEE, constituye un - eje verdaderamente firme para su normalización.

Para finalizar el tema que tratamos de la implantación internacional del IVA, aparte los países que lo aplican y que hemos referido, otros esperan su entrada en vigor o están estudiando su adopción, entre los cuales se encuentra España, a cuyo caso no queremos dejar de aludir. Dice al respecto la Revista "Perspectivas Económicas": *Pese a que los primeros pasos ya dados en la elaboración de la Reforma Fiscal se han dirigido fundamentalmente hacia la renovación de los impuestos directos, también algunos indirectos han sufrido modificaciones en los últimos años dentro del marco general de la reforma impositiva, si bien con características de transitoriedad hasta que la imposición indirecta alcance su plena madurez con la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Resulta significativo señalar, en lo que respecta a la armonización de nuestro sistema fiscal con el de la Comunidad Económica Europea, que esta organización concede prioridad, en este aspecto a la imposición indirecta. De ahí que se halla manifestado a menudo el interés comunitario en que España adopte el Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente en los países de la Comunidad.

(52) Cfr. Asociación Latinoamericana de Libre Comercio: "Impuesto General a las ventas: Estructura formal y funcional tipo". Documento ALALC/IVA/II, doc. 1.19/8/74.

Uno de los puntos de más ardua negociación entre España y la CEE es, además, el sistema español de compensación en frontera, es decir, las compensaciones a la importación y las desgravaciones a la exportación, que en Europa se consideran discriminatorios (53).

El sistema de imposición indirecta vigente en España es actualmente en cascada o acumulativo (54), donde se aplica un régimen muy extenso de estimaciones objetivas sobre bases incidiarias globales para grupos de contribuyentes. Ello constituye un óbice a la aceptación por ahora del IVA, al que hay que sumar la precariedad en la organización y sistemas contables que poseen - la mayor parte de los llamados a contribuir con el nuevo impuesto, por lo que, si se prevé la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, como la CEE requiere que todos sus miembros han de contar con el IVA y bajo ciertos criterios técnicos para su implantación, se hace aconsejable un modelo español del IVA con características semejantes al estilo europeo ya implantado en los países miembros de dicha Comunidad.

(53) Vid. Servicios de Estudio del Banco Urquijo: "Perspectivas Económicas", mayo-junio de 1980. Madrid. pág. 34.

(54) Cfr. Boletín de las Cortes del 20 de julio de 1978, N^o 131, págs. 2.854 a 2.891. Madrid, 1978; CIAT, Secretaría Ejecutiva: Trabajo presentado por JOSE MANUEL OTERO NOVAS: "La tendencia española hacia la implantación de un Impuesto sobre el Valor Añadido", Documento N^o 2, Buenos Aires, 1974, págs. 58 a 84, y ENRIQUE FUENTES QUINTANA: "El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española". Anales de Economía del Instituto Sancho de Moncada. Madrid, enero-marzo de 1964, pág. 3.

La obra de JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob.cit.; RICARDO CALLE SAIZ: "El IVA y su posible implantación en España". Editorial en Información Comercial Española N^o 147 de marzo de 1969. FRANCISCO FERNANDEZ ORDOÑEZ: "El Impuesto sobre el Valor Añadido y su posible implantación en España", en España y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971, y etc.

IMPUESTOS A LAS VENTAS VIGENTES EN LOS PAISES AMERICANOS AL 1.º DE ENERO DE 1980

	E T A P A S		G R A V A D A S		Bienes (B) y Servicios (S) Gravados	Tasa Básica & Otras Tasas &
	Acumulativo en todas las etapas	Una Etapa	Valor Agregado	Otras Tasas &		
Argentina			X		B-S	16
Bolivia (1)		X	X		B	5
Brasil (2)			X		B	Varios
Canadá		X			B	12
Colombia		X	X		B-S	15
Costa Rica			X		B-S	8
Chile			X		B-S	20
Ecuador			X		B-S	5
Estados Unidos(3)		X			B-S	3-5
Guatemala	X				B-S	1-5
Honduras			X		B-S	3
México			X		B-S	10%
Nicaragua			X		B-S	8
Panamá			X		B-S	5
Paraguay		X			B	3
Perú (4)		X	X		B-S	22
Trinidad y Tobago		X			B	Varios
Uruguay			X		B-S	20

(1) Servicios gravados con un impuesto independiente con tasas del 2, 3 y 10% IVA aplicable sobre una etapa.

(2) El IPI (a nivel federal) y el ICM (a nivel estatal) completan la aplicación del IVA en todas las etapas.

(3) Se aplican en 44 estados el impuesto a las ventas con tasas variables entre el 3 y el 5%.

(4) Aplica IVA solo hasta la etapa mayorista.

CAPITULO V

ALGUNAS IMPLICACIONES MACROECONOMICAS

A. GENERALIDADES

Se aduce con reiteración que las dos notas distintivas que el Impuesto sobre el Valor Agregado ofrece frente a otras modalidades de imposición general sobre las ventas aparecen representadas por su carácter de gravamen uniforme y neutral (1).

Este capítulo nos introduce en el campo del análisis de la incidencia impositiva y estudia y discute las proclamadas uniformidad y neutralidad del IVA, así como sus implicaciones. Insiste en los efectos económicos más relevantes que repercuten en el desenvolvimiento de la inversión y, por ende, en el desarrollo todo de la economía.

Partimos del supuesto de que en los aspectos directamente relacionados con el desarrollo económico, el Estado ha de cumplir un papel importante. Habrá para ello necesidad de una transferencia significativa de recursos al sector público, y el IVA permite al sistema tributario establecido recaudar sumas considerablemente mayores que las que se recaudaban antes de entrar en vigencia este impuesto. En este orden de cosas, *el Impuesto al Valor Agregado, concebido como impuesto general y uniforme, debe estructurarse de manera tal que a través de la imposición de los valores adicionados por las actividades independientes, grave en igual medida toda la renta nacional neta -excluida la correspondiente a la Administración Pública-, sin que ninguna de las partes sufra procesos de doble imposición o beneficios por*

(1) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob.cit., pág. 165.

saltos del impuesto (2).

Cuando se cambia o se introduce un nuevo tipo impositivo (3), su principal propósito es generalmente alterar el nivel general de la demanda.

Se necesita saber, lo mejor posible, qué efectos tendrán sobre la demanda las diferentes clases de cambios impositivos.

En cuanto a la debida información preceptiva para promover las normas de una hacienda democrática, sería preciso que los ciudadanos revelasen adecuadamente sus preferencias por los bienes producidos privada y públicamente, para que el desequilibrio social se corrigiese de acuerdo con los deseos de los individuos de la colectividad (4). Los factores económicos influyen sobre el desarrollo de la estructura impositiva de dos maneras. A medida que la estructura de la economía cambia con el desarrollo económico, la naturaleza de las bases imponibles cambia también, y con ella las "manipulaciones" fiscales a las que puede

(2) Vid. CESARE COSCIANI: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 61.

(3) Cfr. VICTORIO VALLE SANCHEZ: "Presupuesto: Efectos económicos; un análisis de cambios impositivos por Hopkin, W.A.B. y Godley". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. pág. 433.

(4) Vid. J.R. ALVAREZ RENDUELES: "Valoración ...", ob. cit., págs. 166 y 167.

sujetarse al sistema de rentas generadas. Además los objetivos económicos de la política fiscal varían con las distintas etapas del desarrollo económico, como varían también los criterios económicos por los que ha de juzgarse una buena estructura impositiva (5).

Ahora bien, un impuesto es neutral o puede ser definido como tal cuando no tiene ningún efecto sobre la asignación de los recursos de la economía. Nunca se ha ideado, incluso de forma hipotética, un gravamen completamente neutral; pero debe examinarse la influencia que puede tener cualquier impuesto sobre las decisiones que adopten los propietarios de los recursos de la economía. Esta consideración es de vital importancia si el hacendista piensa que la "neutralidad" debe ser un principio rector de la imposición o favorece determinados intentos para modificar la forma en que se utilizan los recursos (6), aspecto éste que, en connivencia con los anteriores, vamos a referir en las páginas que siguen.

(5) Vid. RICHARD MUSGRAVE: "Sistemas Fiscales ...", ob. cit., pág. 121.

(6) Vid. CLARA SULLIVAN: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 339.

B. LOS SUJETOS PASIVOS DEL ITBM

Desde un punto de vista macroeconómico, la cuestión - del sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado difiere, obviamente, de su consideración jurídica. Al decir de González Sánchez, a cuya obra nos remitimos para un más exhaustivo estudio del tema en este sentido, *el sujeto pasivo es el elemento personal sometido a la potestad de imperio del sujeto activo, fijado por el legislador para ser parte de una relación jurídica tributaria ...* (7). Pero no es a este sentido jurídico, como decimos, a lo que nos vamos a atener (8); más concretamente nos interesa destacar sus dimensión económica, y de manera fundamental la imbricación sujeto-objeto, en tanto que la misma constituye el soporte material que en el terreno impositivo-tributario concreta la capacidad recaudatoria del impuesto, visto todo ello desde una perspectiva presupuestaria y, por ende, de instrumentalidad para la política fiscal.

Nos importa por ello referir un concepto más acorde - con este cometido, como pudiera ser el aportado por Fuentes Quintana, quien dice que sujeto pasivo es *todo aquel sujeto económico con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto de hecho al que la Ley imputa esa obligación tributaria,*

(7) Vid. MANUEL GONZALEZ SANCHEZ: "Los sujetos pasivos ...", ob.cit., pág. 29.

(8) Esta cuestión ya hemos tenido ocasión de verla en el tema de los contribuyentes.

añadiendo que *esta amplia definición, nos indica que el sujeto pasivo del impuesto es un sujeto económico simplemente y, por lo tanto, puede ser nacional o extranjero, persona natural o jurídica, ente privado o público (9).*

La comunidad nacional, en tanto que "agregado" económico, puede ser referida en términos de productores y consumidores, y si bien son estos últimos quienes soportan en definitiva la imposición sobre las ventas, desde el punto de vista recaudatorio son los primeros, en su más amplio sentido de empresarios o profesionales, quienes canalizan esa imposición.

El concepto jurídico del sujeto pasivo define las situaciones de hecho en las que, por encontrarse titulándolas un sujeto económico cualquiera, queda automáticamente revestido de esa condición de sujeto pasivo del impuesto.

En definitiva, esta es la dimensión formal que jurídicamente alcanza el concepto de sujeto pasivo. Pero administrativamente las implicaciones se transfieren del terreno de los supuestos de hecho al de las realidades concretas a que los mismos dan lugar. Y aquí es donde la virtualidad del IVA remite, para su consecución, a la realización de una serie de presupuestos, cuya existencia faculta a los poderes públicos el logro a

(9) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., pág. 271.

su través de otra serie de cometidos. Fundamentalmente, las — prescripciones sobre documentación y pertinente registro de los contribuyentes, la naturaleza cruzada de las operaciones sometidas al impuesto junto con el régimen de deducciones por crédito fiscal, avalan, en buena medida, un alto grado de certeza sobre el volumen alcanzado por los distintos sectores económicos de un país.

La producción constituye ... el flujo inicial del sistema económico y ... la aportación efectiva de una empresa a la producción total ha de medirse por la parte del valor global de su producción que resta una vez excluida la contribución que a la misma realizan los bienes o servicios producidos por otras - empresas e incorporados por aquella a su proceso productivo (10), de tal manera que el valor agregado total del país equivale a la suma de los valores añadidos de todas y cada una de las unidades productivas. Pero tal agregado no es otra cosa que la diferencia entre el valor de la producción de cada empresa y el de los bienes y servicios adquiridos de otras, lo que equivale a decir que la suma de los valores añadidos de las empresas se corresponde con el valor de producción neta del país ... aún más: como el - aumento de valor de los bienes y servicios productivos se origina ... por la actuación de los factores de la producción, el valor añadido es igual a la suma de las rentas de los factores ge

(10) Vid. J. SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., págs. 54 y 55.

nerados en cada empresa (11).

Esta alusión al concepto del valor agregado, desde una perspectiva económica, conexas a los sujetos pasivos del IVA con el Producto y la Renta Nacional. Discriminadas las exenciones, el recaudo por el Impuesto sobre el Valor Agregado deberá conformar una sencilla relación funcional que, en ausencia de fraudes, deberá conducir a aquellos valores. Los requisitos formales aludidos para viabilizar el IVA serán, por otra parte, de inescusable obligatoriedad, y en la medida en que los mismos se cumplan, las garantías de control de los sujetos pasivos y las dificultades de defraudación aumentarán. La referencia, por tanto, en estas circunstancias, al registro de sujetos pasivos, es una medida de indudable validez, tanto para las estimaciones y/o comprobaciones de los agregados macroeconómicos por excelencia, esto es, el Producto y la Renta Nacional, como para la determinación de indicadores estructurales de suma importancia en economía, tales como grado de monopolio, minifundismo sectorial, etc.

La virtualidad de esta instrumentalización es obvio que compete a los Servicios de Estadística de cada país. En el caso panameño, la disponibilidad informativa al respecto procede de la Dirección de Estadística y Censo, pero las publicaciones existentes de la misma no alcanzan en la actualidad a por

(11) Ibidem. págs. 55 y 56.

norizar las observaciones referidas.

Los recaudos por ITBM, según clases de contribuyentes que pongan en relación el número de estos con una división por estratos de aquellos, de acuerdo con una clasificación subsectorial adecuada de la actividad comercial, es inexistente. La poca historia del impuesto disculpa, de alguna manera, cierta carencia de información en tal sentido; pero, por lo mismo, se quiere dejar constancia de la fertilidad analítica que no debe dejarse perder en el futuro.

En relación con el producto social, es importante, sin duda, constatar el "peso" que el Impuesto sobre el Valor Agregado tiene, y ello tanto para referir la presión fiscal inherente a su concepto, como para incidir sobre el comportamiento de su trayectoria en un determinado período de tiempo. Supuesta una relativa efectividad recaudatoria, así como una cierta permanencia de los términos de la legislación IVA establecida, las variaciones porcentuales de los recaudos de éste respecto del producto social habrá de ponerse necesariamente en relación con modificaciones en la orientación de la demanda agregada, cuya oportunidad de estudio compete tanto a las autoridades públicas, como al sector productivo de un país en su conjunto.

Reiterando de nuevo la poca historia del IVA panameño, la proporción de su recaudo respecto del Ingreso Nacional no puede ser, sin lugar a dudas, demasiado significativo. Pero aún así creemos de interés su referencia.

Los años de los que se tiene información (12) son 1977 y 1978, habida cuenta la entrada en vigor del ITBM en marzo del primero de ellos, del cual sólo se recaudó durante nueve meses:

	1974 (a)	1975	1976	1977	1978
A. Ingreso Nacional ... (10 ⁶ balboas)	1.464,2	1.587,3	1.608,1	1.703,4	1.818,8
B. T/T.E.P. y P.S.G. ... (10 ³ balboas)	1.389,3	1.550,0	1.775,8	1.935,6	1.899,5
C. I.T.B.M. (10 ³ balboas)	—	—	—	31.034,0	48.338,6
(B/A) x 100	0,09%	0,09%	0,11%	0,11%	0,10%
(C/A) x 100	—	—	—	2,42% (b)	2,65%

(12) Los datos disponibles, a septiembre de 1980, tanto procedente del "Informe del Controlador General de la República" como de "Panamá en Cifras", lo son a 31-12-79. Ambas publicaciones, de las que tomamos la información, tienen fecha de edición de octubre y noviembre de cada año, con datos relativos a 31 de diciembre del año anterior.

(a) El ITBM forma parte de la rúbrica de los Impuestos de consumo de Bienes y Servicios, juntamente con los impuestos de Timbres y Espectáculos Públicos e Impuestos de Primas de Seguro en General. Referimos la trayectoria de todos ellos de 1974 a 1978, para ofrecer una mayor perspectiva de información.

(b) Por corresponder el recaudo de ITBM en 1977 sólo a nueve meses del año, este porcentaje lo hemos determinado prorrateando el Ingreso Nacional también por nueve meses. El cálculo no tiene por qué ser exacto, pero sirve como aproximación.

Los datos anteriores, en balboas corrientes, refieren ,
claramente, bajo las limitaciones aludidas, que en relación al
Ingreso Nacional la presión inherente al ITBM se sitúa en torno
al 2,5%, proporción nada despreciable cuando el mismo porcenta-
je del Impuesto sobre la Renta se sitúa, para el mismo período,
en torno al 6,7% (6,6% para 1977 y 6,9% para 1978) (13).

(13) El recaudo del Impuesto sobre la Renta fue en 1977 de $117.665,6 \times 10^3$
balboas, y en 1978 de $120.917,9 \times 10^3$ balboas. ("Panamá en Cifras, —
años 1974 a 1978").

C. EL IVA Y LA POLÍTICA ECONÓMICA

Las siguientes palabras de José Elías Romero Apis, relativas a los estudios llevados a cabo en México para la implantación del Impuesto sobre el Valor Agregado, las creemos suma—mente ilustrativas en lo referente al papel que potencialmente cabe pretenderse de esta clase de imposición en el terreno de —la política económica, siquiera sea en el estricto orden de una posibilidad, cuya realización, no por ello, compete procurar sobre la base de la eficiencia y racionalidad administrativa.

Dice el que fuera Jefe, en 1974, del Departamento de Estudios Especiales de la Dirección General de Ingresos Mercan—tiles mexicanos, que *se ha partido de consideraciones básicas — como sería lograr un aumento en la recaudación, facilitar la actividad administrativa, fomentar el comercio exterior, dotar de mayores recursos a las Entidades Federativas, buscar una mayor neutralidad y generalidad en la aplicación del impuesto y defi—nir en general los lineamientos que deberán seguirse en materia tributaria al amparo de los objetivos actuales de la política —fiscal (14). Un amplio panorama, pues, de objetivos de mejora—miento funcional de la economía nacional, cuyo primer apercibi—miento pudiera parecer extravagante de asignar a un mero instru*

(14) Vid. CIAT: "Primeras jornadas ...", ob. cit., pág. 171.

mento transaccional de determinados porcentajes de rentas de los entes privados a los públicos, como es, en definitiva, un impuesto.

Pero, como bien apunta Fuentes Quintana, si se extrapola este concepto tan preponderantemente económico (cuantitativo) dando cabida en él a consideraciones de orden funcional según la utilización material que del mismo se hace y según la valoración y los fines que, con el impuesto, pretenden conseguirse (15), la consideración impositiva puramente recaudatoria hay que convenir que constituye uno sólo de entre los varios aspectos que cabe tener presente como operacionales del impuesto. Los otros, pues, serían de índole más discrecional y estratégico que aquel, pero tan fundamentales como él mismo, y el IVA, en estas circunstancias, en tanto que categoría particular de la imposición, concretamente sobre las ventas (y, por ende, sobre el consumo), tiene perfecto acceso a esas otras prerrogativas, con las ventajas que ahora señalaremos respecto de sus homónimos múltiples o en cascada y monofásico o parcial.

La primera meta asignada al IVA por Elías Romero es la de "lograr un aumento en la recaudación". Sin socavar los términos de este enunciado, creemos sin embargo preciso matizar que más que de un aumento "per se" de la recaudación, debería hablarse de un saneamiento de la misma. Obviamos al respecto el -

(15) Vid. E.FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob.cit., pág. 51.

caso (como sería el de Panamá) de que el IVA (ITBM) se implante en ausencia de impuesto alguno sobre el volumen de ventas (16), pues de esta manera queda fuera de toda duda el incremento recaudatorio. Pero, desde una perspectiva más general, cabe decir que este impuesto combina ... la generalidad de sujetos pasivos del impuesto múltiple, y ... la distribución de la presión del impuesto exigido en una sola fase (17), con la ventaja sobre estos de facilitar su comprobación, en tanto que el IVA sigue a los bienes en su itinerario de transformación, y el cálculo más sencillo de su propia base requiere el conocimiento de las compras y ventas entre empresas y ventas al público, lo que facilita la comprobación e inspección ... Es evidente que basta con exigir la facturación en las ventas para que esta ventaja pueda contrastarse al permitir su existencia la comprobación cruzada de las bases (lo que es venta para una empresa es compra para otra) a la Administración tributaria (18).

En estas circunstancias, habida cuenta que un determinado monto recaudatorio de la imposición sobre las ventas es factible, en principio, de conseguirse, teórica y prácticamente, - con la aplicación de una forma cualquiera de esta clase de imposición, la ventaja del IVA se concreta en el saneamiento o trans

(16) Cfr. AURA GUERRA DE VILLALAZ y OTROS: "Síntesis de la Legislación panameña relacionada con los Negocios". Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Universidad de Panamá. 1970. pág. 157.

(17) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob.cit., pág. 402.

(18) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "El impuesto sobre el volumen...", ob.cit., pág. 1

parencia que procura frente a las otras formas impositivas. Aparte otras ventajas (léase inconvenientes de los impuestos en cascada y monofásico), las mayores facilidades inspectoras del IVA proporcionan, amén de un más eficiente control, una mayor intimidación al fraude, y en este sentido sí es factible de poderse hablar, como lo hace Elías Romero, de incremento recaudatorio. El IVA ostenta, de esta manera, un alto grado de justicia en la distribución de la carga impositiva que se le encomienda, y por ello constituye, desde este punto de vista, un idóneo instrumento para la política fiscal.

Señala luego Elías Romero la facilitación administrativa inherente al impuesto. Y ello tiene una doble óptica de consideración: de una parte, el incremento en la recaudación pública señalada, supuesta la eficiencia técnica de funcionamiento de tal Administración, presupone el incremento de los medios operativos para la realización del programa político objetivado; y de otra parte, las exigencias técnicas que la puesta en práctica de un impuesto IVA requiere impulsa a la necesidad de procurar una mayor racionalización administrativa, tanto del lado de los sujetos pasivos (cuyos extremos se analizarán en el capítulo siguiente) como de la Administración Pública misma. El IVA (ITBM) sin el cumplimiento de esta última condición no resulta operativo, lo cual equivale a decir que no es posible su aplicación, pues precisamente una de las desventajas que se señalan para el mismo es la de su *complejidad administrativa derivada de la*

multiplicidad de sujetos pasivos ... (19).

Respecto del fomento del comercio exterior, en el capítulo IV de este trabajo hemos referido el mismo con extensión, al hablar de la "Relación Impositiva Internacional". Y en cuanto a la procuración de recursos a las Entidades Federativas, aun que este no es el caso de Panamá, desde una perspectiva general la cuestión puede hacerse extensiva a los entes provinciales y locales. No vamos a profundizar en este capítulo, porque entendemos que la envergadura del mismo cae fuera de nuestro cometido. El tema se proyecta con autonomía propia, incluso más allá de las propias fronteras nacionales (20), por lo que nos remitimos para el mismo a la bibliografía disponible, fundamentalmente sobre lo ya realizado en este campo (21), por el interés que ello puede tener en el estudio de modelos de financiación de las Comunidades Autónomas, como sería el caso de España.

En cuanto a la neutralidad y generalidad del impuesto, cualquier tratado sobre el IVA compendia y desarrolla ambas cuestiones (22). Nosotros hemos tenido ocasión de verlas en el capí

(19) Vid. E. FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob.cit., pág. 403.

(20) Véase al respecto el contenido de la 6^a Directriz de la CEE en lo relativo a la financiación del presupuesto comunitario.

(21) Véase el estudio que del impuesto sobre las actividades empresariales de Michigan hace CLARA SULLIVAN en el apéndice "C" de su obra aquí citada "El Impuesto sobre el Valor Añadido". También, de la CIAT, el apartado dedicado al estudio de la imposición sobre las ventas en U.S.A., y el estudio de JOHN F. DUE titulado "Estados Unidos: Propuestas de Impuesto sobre el Valor Añadido en los EE.UU.". En la XV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDERSA. Madrid, 1967.

(22) Véanse las obras, ya citadas en este trabajo, de Enrique Fuentes Quintana, Clara K. Sullivan, John F. Due, etc.

tulo I, para el IVA en general, y en el capítulo II, para el — ITBM en particular, por lo que a ello nos remitimos, y a la bibliografía señalada para su constatación.

Nos importa, por último, reseñar, de las estipulaciones de Elías Romero, la definición de los lineamientos que deberán seguirse con el IVA, en materia tributaria, al amparo de los objetivos actuales de la política fiscal. Si una definición rudimentaria de ésta nos expresa que la misma es la política adoptada por un gobierno en materia de impuestos para influir en la actividad económica nacional, es obvio considerar la naturaleza instrumental que al IVA a este respecto le compete, y si los adjetivos fundamentales de esta clase de política los constituyen actividades anticíclicas, de desarrollo económico y de distribución de la riqueza y de la renta, hacia esta trinidad de cometidos habrá de encaminarse la operacionalidad del impuesto.

Se puede referir, suscintamente, cuál es la virtualidad del IVA en este triple campo. Pero primero que ello conviene que se aluda a las cualidades que pueden hacer de este impuesto un instrumento con esta capacidad de actuación. Una vez más hay que concluir que son las características técnicas del IVA, su transparencia recaudatoria y la certeza sobre su dimensionalidad, las que posibilitan su capacidad de maniobra, esto es, — el poderse conocer con relativa precisión no sólo su volumen recaudatorio, sino también, y bastante fundamentalmente, el peso relativo de su carga sobre el costo o precio de los productos,

y ello tanto a nivel sectorial como por clases individualizadas de aquellos. Esta capacidad es la que confiere al IVA un marcado carácter de variable dentro de un modelo decisional, frente a la vinculación más netamente paramétrica de los impuestos en cascada o en fase única.

Hay opiniones también, de índole más valorativa que técnica, que sustentan la superioridad fiscal, no ya sólo del IVA, sino de la imposición sobre las ventas toda, frente a los impuestos directos en general, basándose en argumentaciones sobre equidad y justicia social, en términos que han dado en denominarse de "progresividad sobre el gasto", frente al concepto tradicional de progresividad sobre la renta. No entramos, sin duda, en esta clase de argumentación, limitándonos sólo a constatar el estado de la cuestión y remitiéndonos a J.F. Due, del cual transferimos los siguientes tres puntos, a modo de justificación sobre esta teoría (23):

- 1º) *El gasto proporciona una mejor y más justa base impositiva que el gravamen a la renta, porque*
- 2º) *un impuesto a las ventas se presenta como el medio más adecuado de gravar a las personas basándose en sus gastos sin los efectos discriminatorios de las sisas, y porque*

(23) Cfr. J.F. DUE: "Análisis Económico de ...", ob. cit., pág. 303.

- 3^a) desde un punto de vista administrativo tiene ventaja sobre la imposición a la renta: a) por gravar a las personas que escapan a la imposición de los réditos, b) para su empleo por los Estados o provincias en una organización política federal, y c) por su empleo en países de moralidad tributaria y medios de fiscalización relativamente precarios.

La instrumentalización del IVA entonces, para la consecución de los tres objetivos citados de la política fiscal, se faculta, según nuestra opinión, por reunir las aludidas condiciones. Y no decimos, por supuesto, que el mismo vaya a ser una panacea para su logro; pues sólo argumentamos, "ceteris paribus", su viabilidad en este orden: tanto la política anticíclica como la problemática del desarrollo económico y de la distribución de la riqueza y de la renta requieren medios relativamente potentes para su consecución, amén de una decidida voluntad política para realizarlas; pero a las mismas puede colaborar el IVA con el establecimiento de una inteligente política de tasas y exenciones y con el encauzamiento adecuado de los recursos públicos por medio del mismo procurados, pues a este respecto no son ajenas, en el caso de Panamá, las siguientes palabras de Renato Pereira:

A partir de 1970, como consecuencia de un voluntarismo económico, se ha ido formando un área estatal de la propiedad de medios de producción. En los hechos, el Estado meramente poli

cial, recolector de impuestos y coimero, está siendo gradualmente reemplazado por un Estado cada vez más comprometido con el desarrollo material y social. Este nuevo rol del Estado se ve justificado para un país desprovisto de recursos de peso, de bajísima capacidad de acumulación y en donde la pluriburguesa empresarial y la oligarquía tradicional han dado pruebas de falta de imaginación y de vocación desarrollista (24).

El ITBM es producto, precisamente, de esa nueva voluntad más comprometida del Estado que Pereira data a comienzos de los setenta, voluntad, por otra parte, que consagra el Título XI de nuestra Constitución, y más especialmente sus artículos 245 y 246 (25).

Pero evidentemente, ni el reconocimiento de buenas intenciones, ni la proclama institucional de mayor instancia de un Estado, como es la Constitución, sirven, por sí mismas, si la práctica no refuta cualquier "querer" o "deber ser" enunciado. La realización de un vasto y genérico programa económico-social

(24) Vid. RENATO PEREIRA: "Fuerzas Armadas de Panamá". Editorial Universitaria. Panamá, 1973. pág. 172.

(25) El artículo 245 dice textualmente: "El Estado creará por medio de entidades autónomas o semiautónomas o por otros medios adecuados, empresas de utilidad pública ...", y el artículo 246: "El Estado podrá crear en las áreas o regiones cuyo grado de desarrollo social y económico lo requieran instituciones ... que promuevan el desarrollo integral del sector o región ...".

no puede vincularse, por otra parte, a la instrumentalización - de una única medida fiscal, relativamente modesta, como pudiera ser la de un impuesto concreto, en este caso el ITBM. Reducido a su exclusiva dimensión cuantitativa, el IVA panameño no alanzaría a arbitrar las deseadas consecuencias de un extenso programa político-social. Pero correctamente inserto en el entramado de esta decidida voluntad política, sus consecuencias creemos - que trascienden más allá de su neta manifestación recaudatoria.

Al principio de este trabajo adelantábamos nuestra tesis de que el ITBM se implantó por fundamentales necesidades recaudatorias. Pero sin contravenir la misma, es justo reconocer la comprensión de esa necesidad, ya que ésta resulta diferente según provenga de una voluntad inerte respecto de la estructura de los gastos/ingresos públicos, que si la misma procede de un cambio de orientación en los derroteros seguidos tradicionalmente por las finanzas públicas.

En realidad, nuestra tesis "cuantitativista" la sostenemos en el sentido de que para la aprobación del ITBM no se ha partido de un cuestionamiento radical de nuestro sistema impositivo, sino que se ha procedido a ir reformando el mismo a medida que han ido apareciendo estrangulamientos fiscales. Pero convenimos que la decidida vocación reformadora, y racionalizadora, a medio-largo plazo, de nuestra institución financiera fundamental, obedece a razones más esenciales que las de una precaria situación de las arcas del Estado.

En la medida en que las finanzas públicas se consigan emancipar de la dependencia privada, su autonomía redundará, presumiblemente, en un mayor bienestar social de la nación. Y tradicionalmente, el recurso de Nuestro Tesoro Público a los Ingresos Extraordinarios (Empréstitos y Letras del Tesoro) ha constituido una hipoteca que por su persistencia había necesariamente que afrontar.

No pretendemos con ello afirmar que el ITBM viniera a solucionar la cuestión de una vez por todas; pero sí creemos que hay que situar al mismo en el marco de esta decidida voluntad de ir disminuyendo, de manera progresiva, la participación de esos Ingresos Extraordinarios en los Ingresos totales del Gobierno - Central, todo lo cual sin menoscabar, sino todo lo contrario, - las directrices crecientemente reformistas de la Política Económica de la República.

Los Ingresos del Gobierno Central, de 1972 a 1978 (26) en millones de balboas corrientes, son los indicados en el cuadro de la página siguiente.

(26) Fuente: "Panamá en Cifras ... , ob. cit.". Tomamos datos absolutos; los porcentajes son de elaboración propia.

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
TOTAL	316,87	391,16	481,44	468,21	514,98	527,38	624,98
%	100	123,44	151,93	147,76	162,52	166,43	197,23
I. CORRIENTES	197,86	225,98	271,42	297,07	322,56	379,40	435,82
(I.CORR/TOTAL)x100..	62,44	57,72	56,37	63,44	62,63	71,94	69,73
I. EXTRAORDINARIOS..	119,01	165,18	210,01	171,13	192,41	147,98	189,15
(I.EX/TOTAL) x 100..	37,5	42,2	43,6	36,5	37,3	28,0	30,2
(I.EX/I.CORR)x 100..	60,14	73,09	77,37	57,60	59,65	39,00	30,26

Como puede observarse, el crecimiento ostentado por el Ingreso del Gobierno Central, salvo la pequeña caída del año 1975 es, lógicamente, una magnitud decididamente creciente; pero la participación en el mismo de los Ingresos Corrientes/Ingresos Extraordinarios manifiesta tendencias contrarias: la participación relativa de los primeros es de caída de 1972 a 1974, impulsando su participación de 1975 a 1978, con algunas pequeñas oscilaciones que no contradicen su tendencia general positiva. E inversamente se comportan los Ingresos Extraordinarios.

Por su parte, la medida de la participación del ITBM en la mejora de la situación financiera del Estado puede obtenerse si contemplamos las series de ingresos procedentes de impuestos directos e indirectos (en 10⁶ balboas corrientes) en el cuadro, asimismo, de la página siguiente.

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
TOTAL DIRECTOS	69,61	81,82	100,29	114,37	108,34	130,11	134,25
(T.D./I.CORR)x100 ..	21,96	20,91	20,83	24,42	21,03	24,67	21,48
T. INDIRECTOS	85,76	91,12	110,15	112,63	115,16	151,09	187,23
(T.IND/I.CORR)x100...	27,06	23,29	22,87	24,05	22,36	28,64	29,95
(T.IND/T.DIR) x100...	123,35	111,36	109,83	98,47	106,16	116,12	139,46

La participación de los impuestos directos en el total de los ingresos corrientes del Estado se mantiene prácticamente sin modificaciones a lo largo de los siete años registrados (en torno al 21%). Los indirectos, sin embargo, muestran una decidida tendencia a la baja hasta 1976, inclusive, para saltar bruscamente, en 1977 y 1978, a niveles superiores a los ostentados en 1972; siendo precisamente estos dos últimos los años en que se recauda ITBM de los de la serie consignada.

Más concretamente, los recaudos por ITBM en esos dos años fue, en balboas corrientes, de 31,01 millones en 1977 y de 48,33 millones en 1978, cantidades que, respecto de la imposición indirecta toda recaudada en esos años, representan un 20,5 por cien para 1977, y un 25,8 también por cien para 1978.

Podrá argüirse, sin embargo, que la implantación del ITBM agudizó la regresividad del sistema impositivo panameño, en tanto que hizo cambiar bruscamente de signo la tendencia se

guida hasta 1977 por la relación Impuestos Indirectos/Impuestos Directos, que de 123,3 en 1972 disminuyó hasta la cifra de 106,1 en 1976. Siendo ello cierto, no lo queremos de ninguna manera - ignorar; pero por lo mismo no debe ignorarse tampoco: a) que es ta situación se produce en el marco de un contexto de reforma - gradual de nuestro sistema impositivo, reforma gradual que ha— brá de afectar en un futuro no lejano a la imposición indirecta, la cual, como ha quedado dicho, ha mantenido prácticamente inva riable su participación en el total de los ingresos corrientes, y b) que el ITBM, evidentemente, como toda imposición indirecta, es un impuesto regresivo, pero bajo tal característica de esta clase de imposición, el mismo puede arbitrar el concepto ya alu dido de "progresividad sobre el gasto", que sin que sea en nues tra opinión un criterio más justo que la denominada progresivi— dad sobre la renta, no deja de aportar un factor relativo de — equidad más razonable y atractivo que el ostentado por las de— más figuras homónimas al IVA en la imposición indirecta.

D. INFLUENCIA DEL IVA SOBRE EL NIVEL GENERAL DE LOS PRECIOS

La cuestión de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Agregado en el nivel general de los precios, es un problema del que lo primero que hay que decir es que no está definitivamente zanjado. Son muchos los estudios que alrededor de este tema han venido a configurarse, pero las conclusiones han divergido de manera notable unas de otras, y ello por el sencillo hecho de que los presupuestos básicos sobre los que dichas investigaciones han sido fundamentadas han variado de unos hacendistas a otros. Las situaciones tenidas en cuenta han estado, con mucho, conceptualmente configuradas, alejándose más o menos de las realidades que empíricamente se han pretendido abordar.

El interés por este problema ha sido de una enorme amplitud. Aparte de las cuestiones puramente teóricas que una correcta ubicación del tema traía consigo, su impulsión ha estado grandemente determinada por la fuerte polémica que cara al comercio internacional originó la alternativa "impuestos indirectos versus imposición indirecta" a partir, fundamentalmente, de los años veinte de nuestro siglo.

El análisis marginalista, a la sazón, dejaba sentir su influencia, y las primeras conclusiones que al respecto se tuvieron extremaban la afirmación de que no se repercutían los impuestos directos, pero que la imposición indirecta sí que se trasladaba sobre los precios.

Surgieron entonces las primeras críticas, y hasta hoy se puede decir que la polémica, sin que se haya llegado a su fin, se mueve en posiciones más matizadoras. Y ello por cuanto que el modelo teórico que sirvió de soporte a aquella conclusión se ha visto modificada sustancialmente en su compostura. Hoy, en efecto, la afirmación de la traslación del impuesto sobre las ventas no se aceptarla por ningún hacendista sin preguntar por el tipo de impuesto de ventas, su campo de aplicación, la organización de los mercados en los que se trafican los productos gravados, la transferencia del gravamen para compradores y vendedores, la política monetaria seguida, así como la política de salarios (27).

En esta misma línea de consideración, y restringiéndonos ya a la imposición indirecta exclusivamente, se manifiesta C. Cosciani cuando, con una perspectiva más amplia del fenómeno de la traslación, opina que una retrotraslación del impuesto sobre el precio de los factores de producción, así como la protraslación sobre el precio de las mercaderías producidas, deja no pocas incertidumbres y, por consiguiente, no puede ser objeto de generalización, porque para su realización se han planteado hipótesis muy concretas que, en nuestra opinión, no se producen en las estructuras económicas modernas. Pero, por otra parte, no puede desecharse totalmente la posibilidad de que tales procesos

(27) Vid. E. FUENTES QUINTANA: Prólogo a "El Impuesto ...", ob. cit., pág. XIX.

ocurran parcialmente, aunque fuese a cargo de algún factor (28).

El problema, entonces, de la traslación del impuesto sobre las ventas al valor final del precio del producto, aunque no sea en términos tan tajantes como el marginalismo lo definió, queda de todas formas reconocido. Y el propio Cosciani lo manifiesta de manera muy simple cuando dice que si se admite como principio general que a consecuencia del impuesto especial sobre determinadas mercaderías se produce un aumento del precio ... la imposición de todos los productos determina el aumento de todos los precios (29).

La cuestión ahora es la de si, a pesar de todos los condicionantes teóricos que modelizan una realidad para su estudio, las distintas formas de imposición indirecta repercuten de manera diversa en los precios finales de los productos a que afectan y en el conjunto del nivel general de aquellos, por lo que, lo que hay que dilucidar es el efecto que el IVA causa respecto de las restantes formas indirectas de imposición.

Y cabe destacar lo que Lipsey se pregunta respecto a estas incidencias: *¿Cudl será el efecto de los impuestos sobre la compra-venta de bienes o productos (como los que gravan el consumo de joyas, gasolina o Whisky)?, idejan los precios inal-*

(28) Vid. C. COSCIANI: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 104.

(29) Ibidem. pág. 87.

terados o lo hacen aumentar? ¿Es el productor quien paga el impuesto o puede trasladarlo al consumidor mediante precios más elevados? ... Lo que realmente sucede con el precio depende tanto de la oferta como de la demanda ... Mientras la curva de demanda sea decreciente y la oferta creciente, la imposición de un tributo elevará el precio pagado por los consumidores y reducirá el percibido por los productores, en ambos casos en cuantía inferior a la del impuesto (30).

Desde otra perspectiva, Musgrave apunta que (31) mientras un impuesto quede confinado a los bienes de consumo y los bienes de capital queden libres de él, el peso del tributo recae en el consumidor, al menos a corto plazo, con independencia de la dirección de los cambios de precios.

Debe tenerse presente que el IVA podría ser considerado, principalmente, como un impuesto sobre los costos más los beneficios (32), y que una parte del impuesto puede pasar a los precios, provocando un alza de éstos.

(30) Vid. RICHARD LIPSEY: "Introducción a la Economía Positiva". Editorial Vicens Vives, décima edición. Barcelona, 1977. págs. 136 y 138.

(31) Cfr. FRANCISCO FERNANDEZ ORDOÑEZ: "El IVA y su posible implantación en España". Ponencia General de la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero, en "España y el Impuesto sobre el Valor Añadido". Ed. de Ricardo Calle. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. pág. 125.

(32) Cfr. CLARA SULLIVAN: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 331.

Un interesante trabajo elaborado por el profesor belga Max Frank (33), de la Universidad Libre de Bruselas, estudia los efectos del IVA desde tres puntos de vista: 1) del de los componentes agregados de la demanda final; 2) del de los productos de diferentes sectores económicos, y 3) del de sus efectos sobre los presupuestos familiares.

Estos últimos, estudiados con mayor detalle, se traducirían, para el caso belga, en un aumento del 2,5% sobre los ingresos de las familias, pero ello podría obviarse en todo caso, según el autor, mediante un arreglo compensatorio de los otros impuestos indirectos y del Impuesto sobre la Renta, es decir, mediante la activación de los mecanismos fiscales apropiados.

Por medio de éstos, y tras el período de ajuste consiguiente, es probable incluso que el contribuyente tienda a reducir sus costos, rebajando también el monto del impuesto, y que logre para el futuro mantener, e incluso aumentar, sus beneficios. Según ello, el aumento de precios experimentado a consecuencia de la imposición sobre el valor agregado podría considerarse como parte de un proceso de ajuste que, mediante los mecanismos fiscales adecuados y los instrumentos apropiados de control gu-

(33) Cfr. FRANK MAX: "Etude quantitative de certaines incidences de l'instauration d'une taxe sur la valeur ajoutée en Belgique". Revista Public Finance. La Haya. Volumen XXII N° 5. 1967. págs. 289 y ss.

bernamental, llegaría a ser meramente transitorio. Por el contrario, ante bienes productores de efectos externos, los mismos deberán internalizarse, para lo cual el impuesto deberá recoger no sólo los costes privados, sino también un amplio elenco de costes sociales.

Pero, desde el punto de vista del nivel general de los precios, con un Impuesto sobre el Valor Agregado, los precios se alteran precisamente porque el IVA es neutral, y el consumidor final recibe la misma carga fiscal, con independencia de los circuitos de la producción y distribución, aunque los productos alimenticios, declarados de uso necesario, no se vean alterados en su nivel.

Según Egret, la adopción del IVA en la mayoría de los países ha ido acompañada, en su primera época, de una cierta alza de precios, aunque los fenómenos hayan sido variables según la naturaleza de los bienes y servicios y el estado de la coyuntura económica.

Por el contrario, en la exportación la adopción del IVA entraña la desaparición de los impuestos compensatorios; pero en cambio permite, gracias al juego de las deducciones, disminuir los precios sin impuestos ...; y el producto exportado se encuentra desgravado con toda exactitud de las tasas percibidas con anterioridad tanto sobre las materias primas como sobre las inversiones y los gastos generales (34).

(34) Vid. GEORGES EGRET: "El Impuesto sobre ...", ob. cit., pág. 120.

Cabe plantearse, entonces, la cuestión de que si el establecimiento del ITBM, en vez de otra modalidad de impuesto sobre las ventas, puede dar lugar a elevaciones en algunos precios, por encima de la traslación a éstos del impuesto devengado (35).

Las siguientes palabras procedentes de consideraciones generales sobre el IVA, podíamos aplicarlas al caso panameño. *El nivel general ... deberá permanecer invariable (36), sin perjuicio de que se alteren las relaciones entre los precios de los distintos productos. El cambio disminuirá la carga fiscal sobre algunos productos y la elevará sobre otros (37). Teóricamente, debería producirse la compensación; pero, en la práctica, es muy probable que la disminución de la carga fiscal dé lugar a una disminución de los precios afectados por su cuantía total y, como consecuencia, un alza en el nivel general de los precios. Temiéndolo así, el informe Seuffert advierte la necesidad de que*

(35) Debemos recordar una vez más que el ITBM se introduce en Panamá en ausencia de impuesto alguno sobre las ventas.

(36) ALVIN HANSEN, afirma que es probable que el impacto de un impuesto sobre las ventas sobre el aumento de precios sea relativamente menor que en el caso del IVA, pero no explica esta idea. En "Política Fiscal y Ciclo Económico". Fondo de Cultura Económica. México, 1973. pág. 336.

(37) Para los productos importados, y teniendo en cuenta la poca importancia relativa del país en el mercado mundial, se supone, en general que son soportados por los consumidores.

para realizar el cambio de sistema se aconseja el momento oportuno, aquel en que la tendencia al alza de los precios sea prácticamente despreciable, y de que se esté preparado a adoptar, si es necesario, las medidas fiscales o monetarias adecuadas para evitar que el alza de precios supere los límites razonables (38).

No hay duda, por tanto, de que los efectos sobre el nivel general de los precios, con la inclusión de un nuevo impuesto en el sistema fiscal, dependerán, en gran parte, de la situación económica existente en el momento de iniciación o puesta en marcha de éste. Pero no debe excluirse que la adopción de medidas de intervención por la Administración podrá contener en límites razonables los efectos sobre los precios que resultan de un cambio de sistema impositivo.

¿Cuáles pueden ser estas medidas precautorias? En líneas generales, las siguientes:

- 1.- Precisión en el cálculo del tipo del impuesto y regulación cuidadosa del régimen de los productos de primera necesidad.
- 2.- Preocupación por los efectos psicológicos del nuevo impuesto, que muchas veces es, no la causa, sino la ocasión, de los aumentos de los precios.

(38) Vid. FELIX DE LUIS: "Alternativas que ofrece ...", ob.cit., pág. 25.

3.- *La regulación detallada del régimen transitorio de "stocks" e inversiones.*

4.- *Establecimiento de reglas de facturación exigiendo que el impuesto figure separadamente, permitiendo así a los empresarios sus cálculos de costos y márgenes y evitando posibles efectos de pirámide (39).*

Estas situaciones, excepto la segunda cuyos términos serían más complejo de determinar, han sido tomados muy en cuenta por la legislación de Panamá. Se ha establecido con claridad (40) el formulario a seguir, las oficinas de información y de consulta y el régimen de exenciones; se ha regulado también, con inclusión de supuestos prácticos (41), el régimen transitorio para "Stocks" y se ha adoptado el tipo IVA más favorecedor de las inversiones (42), y se ha sido riguroso en relación con las reglas de facturación (43) y exigencias del impuesto separadamente de los costos y margen del producto (44).

(39) Vid. FRANCISCO FERNANDEZ ORDOÑEZ: "El IVA ...", ob.cit., págs. 127 y ss.

(40) Véase el desarrollo del punto "B" — Administración — del Capítulo III de este trabajo.

(41) Cfr. ARTUFO HOYOS y VICTORIA DE HOYOS: "El Impuesto ...", ob.cit., págs. 17 a 24.

(42) El ITBM es un IVA tipo consumo tal como reza en el Código Fiscal Panameño en su artículo 1.057-V, párrafos 12 y 14.

(43) Cfr. Ley 75 de 22 de diciembre de 1976, artículo 4^a; Ley 76 de 1976, artículos 10, párrafo 1^a, y artículos 11 y 12; Decreto 59 de 1977 en sus artículos 8, 9, 10, 11, 12 y 13.

(44) Cfr. Artículo 10 del Decreto N^o 59 de 1977.

Con todo lo cual, pues, las garantías, al menos formales, para que el nivel general de los precios no se dispare, como consecuencia de la adopción del ITBM, han sido procuradas.

Dice por su parte Friedlander que de entre las diferentes formas de impuestos indirectos existentes, solamente un impuesto sobre el Valor Agregado aplicado en todas las fases del proceso de producción y de distribución dejará invariable los precios relativos ... Y este es el caso de Panamá (45).

Todas las otras formas de impuestos indirectos —añade a continuación la misma autora— pueden dar lugar a cambios de los precios relativos y de esta manera originar distorsiones comerciales (46).

Abarca Friedlander como neutral, también, a un impuesto sobre las ventas al por menor, y a un impuesto sobre las ventas en dos fases, al por menor y al por mayor (47); pero restrin

(45) Véase la definición dada por la Ley 75 de 22 de diciembre de 1976, en el Código Fiscal panameño. págs. 394 y ss.

(46) Vid. A. F. FRIEDLANDER: "Impuestos indirectos y Precios relativos", en "El Impuesto sobre el Valor Añadido, Primer impuesto Europeo". Ed. R. Calle. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. pág. 134.

(47) Hablando estrictamente, la neutralidad fiscal exige que la exacción de un impuesto no viole ninguna de las condiciones marginales necesarias para asegurar una posición del óptimo de Pareto. Puesto que solamente un impuesto de capitalización generalmente satisfará esas condiciones, es prácticamente imposible la neutralidad fiscal. Sin embargo, es posible definir el concepto algo más ampliamente para considerar la cuestión de si diferentes impuestos del mismo rendimiento no cambiarían las relaciones de la producción real y consumo de la sociedad ... Un impuesto se considerará neutral si su efecto real fuera idéntico al de un impuesto proporcional sobre la renta. En A. FRIEDLANDER: "Impuestos Indirectos ...", ob. cit., págs. 135 y 136.

ge la posibilidad de estos a un supuesto de economía según una estructura de bloque triangular, fuera de la cual solamente un Impuesto sobre el Valor Agregado percibido en todas las fases de producción y distribución sería neutral (48).

En realidad aborda Friedlander la cuestión, y analiza, en el trabajo que de ella citamos, las conclusiones señaladas - según estructuras diferentes de otras tantas economías. Y la conclusión con la que puede decirse que termina es la de que deberá quedar bien claro que, con la excepción de un Impuesto sobre el Valor Agregado, todas las formas de impuestos indirectos distorsionarán los precios relativos y aumentarán los precios absolutos considerablemente por encima de los tipos nominales; los tipos efectivos de gravamen crecen progresivamente desde el impuesto de ventas de los fabricantes al impuesto de mayoristas, de éste al impuesto de ventas al por menor y, finalmente, desde este último al impuesto múltiple sobre las ventas.

Y son asimismo aplicables al ITBM las siguientes palabras de De Juano, referentes a que el IVA no ha de presentar los problemas derivados de la aplicación de los gravámenes sustituídos en cuanto a la traslación de éstos a los precios en mayor medida que lo ingresado al Fisco. Tampoco se aplicarán los márgenes de utilidad bruta sobre el propio gravamen, ya que éste no forma parte ni del costo, ni del precio de venta de los productos gravados. Además, se debe resaltar que en general los produc

(48) Ibidem. pág. 137.

tos de la canasta familiar se encuentran exentos del impuesto (49).

Y Soto Guinda ha indicado al respecto que el IVA, bajo una consideración general y aislada del mismo, sean cuales sean los canales de producción y distribución, *mantiene invariable los precios relativos, siempre que se aplique en todas las fases del proceso de producción y distribución, revistiendo, así, un claro carácter de neutralidad, que ni siquiera en un plano abstracto o teórico cabe adscribir a otras modalidades de imposición sobre las ventas* (50).

El IVA/ITBM se suele definir como un impuesto moderno totalmente neutral, tanto en el campo interior como en las relaciones económicas internacionales, que por lo que se refiere a su traslación sobre los precios (51), ni él ni otro gravamen normal sobre las ventas se repercutirán, necesariamente, de un modo integral en los precios al consumo, a pesar de que su transparencia y su mecanismo favorezcan la repercusión total. En la práctica, a causa de varios factores económicos, la subida de los precios al por menor podrá ser más o menos fuerte que el aumento del impuesto.

(49) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 253.

(50) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El Impuesto ...", ob. cit., pág. 188.

(51) Cfr. OCDE: "La adopción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)". Informe elaborado por el Secretario de la OCDE, N° 441 de febrero de 1970. Traducción de María Teresa Moreno Samarriba, en Hacienda Pública Española, N° 1. Madrid, 1970.

Nos cabe decir, a este respecto, que la mayoría de los autores consideran que los diferentes métodos de pago del impuesto no tendrían que afectar a su repercusión y que el grado de repercusión habría de ser sensiblemente el mismo para cualquier categoría del impuesto. Esta opinión parece ser corroborada por la experiencia sueca, ya que la situación de un gravamen sobre las ventas por el IVA, del mismo porcentaje y del mismo alcance, no tuvo por consecuencia ninguna modificación sensible de los precios. Sin embargo, se estima por algunos que el IVA podrá repercutirse mejor hacia el final que otro gravamen sobre las ventas, por el hecho de que los contribuyentes querrán recuperar el impuesto que abonaron sobre sus compras antes y por encima del resarcimiento que el crédito fiscal les proporcionan, mientras que otros consideran que tienen menos oportunidad para repercutirse sobre los precios, pues, en un régimen de IVA, los contribuyentes son más conscientes del gravamen y del interés que tienen en deducir sus costos de producción.

En algunos países, sus sistemas tributarios muestran un comportamiento de los agentes económicos diferente. Pero de hecho, lo más probable es que, en caso de disminuciones de la presión fiscal existente en un momento dado, no se originen reducciones de precios y que, en cambio, los incrementos de la presión fiscal se trasladen total o parcialmente sobre los precios. Y esto último, como es obvio, se traducirá en un aumento en el índice general.

La hipótesis de que partimos para calcular el efecto

de la incidencia del IVA sobre los precios, es la de que éste - admite lo que habitualmente se denomina "aumentos justificados de precios". Esta expresión implícita nos demuestra que cuando en un sector productivo se incrementa la presión fiscal, se traslada la diferencia de esa presión a los precios; mientras que, en los sectores donde la presión fiscal disminuye, los precios se mantienen invariables. Es de señalar que, pese a su apariencia realista, esta hipótesis de partida es relativamente conservadora, ya que sólo considera que habrá aumentos de precios cuando varíen las condiciones de coste, despreciando cualquier otra influencia.

Sin embargo, si se dan condiciones objetivas en determinados sectores, resulta difícil, en primer lugar, que dichas elevaciones se realicen en idéntica proporción al aumento de los costes, despreciando la oportunidad de aumentar los beneficios a través de incrementos mayores en los precios de un sector, - aún en los casos de que estos aumentos sean justificados, y esto no incluye la posibilidad de reacciones en el mismo sentido por parte de otros sectores.

Los efectos totales de este conjunto de comportamientos posibles provocan, en general, elevaciones del nivel general de los precios por encima de aquellos que cabría esperar al contemplar exclusivamente la mayor presión fiscal que se puede derivar en algunos sectores por la implantación de un impuesto IVA. No obstante, por razones obvias, para calcular los efectos sobre

los precios hay que tener en cuenta no sólo los efectos directos de la alteración en los tipos impositivos, sino que hay también que incluir los indirectos, como consecuencia de que unos mayores precios en un sector supondrán, en otra fase del proceso productivo, unos costes más elevados para otros.

La hipótesis del comportamiento asimétrico de los precios parece el criterio más razonable, pues en definitiva postula un aumento de precios cuando los costes aumentan, y su estabilidad si estos descienden; hasta creemos que debe ser la postura a adoptar para determinar los efectos sobre los precios en la puesta en marcha del sistema de imposición indirecta.

Siempre se producirán efectos inflacionistas, y ello nos parece que puede revestir importancia. Pero es preciso destacar, no obstante, que estos incrementos de precios deben entenderse como indicativos de meros ordenamientos de magnitudes. Por otro lado, volvemos a resaltar que la experiencia internacional al respecto es un tanto incierta, en la medida en que la implantación del IVA, en algunos casos, se ha visto acompañada por deslizamientos de precios situados por encima de los que cabía esperar. Ahora bien, no debe olvidarse que el efecto total que un cambio impositivo provoca sobre los precios puede alterarse, como la experiencia nos demuestra, mediante la potenciación de los controles administrativos adecuados, a través, sobre todo, de fuertes dosis de información fiscal respecto al significado del cambio y de los mecanismos con los que opera el IVA.

La aplicación, por último, de todo el precedente aporte teórico a la realidad panameña, no es susceptible de poder ser contemplada con la suficiente perspectiva temporal, habida cuenta la corta historia del impuesto. Pero los datos que se poseen —hasta 1978— no ostentan ninguna desviación especial, en el comportamiento de la tendencia sostenida de la inflación, que hubiera que vincular al impacto provocado por la implantación del ITBM.

Los índices de precios al consumo para la ciudad de Panamá (52), de 1973 a 1978, con base 100 en 1975, son los siguientes:

<u>1973</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>
81,1	94,8	100,0	104,0	108,7	113,3

La serie muestra cómo el crecimiento de los precios fue mayor antes de 1975, que con posterioridad a este año.

Y la inflación de cada año respecto del anterior, fue la siguiente:

<u>1973</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>
--	16,8	5,4	4,0	4,5	4,23

En estas circunstancias, no se puede argüir que el ITBM provocase alteración alguna en el índice general de precios al consumo. Lo moderado de su tipo (5%), de una parte, el amplio ca

(52) Fuente: "Panamá en cifras ...", ob. cit.

pítulo de exenciones, fundamentalmente en producciones básicas (agricultura, ganadería, combustibles, ...), de otra, así como el conjunto de medidas administrativas de naturaleza registral, informativa y contable a que ya hemos aludido, creemos que pueden señalarse como procuradoras de tales efectos. Y el comportamiento por sectores o grupos de productos afianza aún más esta ausencia de efectos perjudiciales para los precios que mantenemos que la adopción del ITBM ha traído consigo.

INDICE DE PRECIOS EN LA CIUDAD DE PANAMA

	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Alimentación y bebidas	76,2	93,6	100,0	101,4	104,4	110,9
Viviendas	87,4	97,0	100,0	105,5	113,7	121,2
Vestuario	84,9	93,4	100,0	103,3	108,5	112,0
Misceláneos ..	84,0	95,4	100,0	105,5	109,7	110,7

Como claramente se desprende de los datos precedentes, "alimentación y bebidas" ha sido el grupo menos afectado en la evolución de los precios. De 1973 a 1975 fue el grupo que sufrió más inflación, la cual prácticamente se detiene en 1976, crece algo más en 1977 (fecha de entrada en vigor del ITBM), superando a la inflación media general en 1978.

Pero el análisis de este capítulo, sin embargo, no es completamente indicativo. El mismo comprende el grueso de la producción exenta por el ITBM, tales como agriculturas, ganadería y pesca, si bien incluye también los productos obtenidos por manufacturación de estos, que sí están gravados por el impuesto, y esta clase de producción es mucho más sensible, para la modificación de sus precios, a los avatares de la coyuntura que a la simple afectación provocada por un gravamen. Y el análisis del comportamiento concreto de productos individualizados podría servir de refutación de lo que decimos. He aquí algunos de ellos:

INDICE DE PRECIOS AL CONSUMO EN CIUDAD PANAMA

	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Carnes	84,5	96,5	100,0	97,9	98,6	112,0
Legumbre y verduras frescas y secas	69,1	97,7	100,0	108,4	116,3	122,4
Grasas y aceites comestibles	70,2	88,4	100,0	92,1	89,4	92,4
Azúcar, sal y condimentos	72,3	99,3	100,0	117,0	127,5	130,2

Las carnes, exentas del ITBM, han ostentado un movimiento de sus precios bastante cercano al índice general, algo más inferior como promedio, pero con alteraciones notables.

El apartado de legumbres y verduras, exento también, muestra un encarecimiento muy superior al índice general.

Las grasas y aceites comestibles, sin embargo, gravados como lo son por el impuesto, se sitúan muy por debajo del índice general.

Y por último, azúcar, sal y condimentos son objeto del ITBM. No obstante lo cual, y ofreciendo un panorama inflacionista muy superior al ostentado por el índice general, las elevaciones más patentes de sus precios ocurren de 1973 a 1976; en 1977 y 1978 este crecimiento se atenúa y son precisamente estos los dos primeros años de entrada en vigor del impuesto.

Si nos fijamos ahora en el capítulo de la "vivienda", se observa que su crecimiento es muy superior al índice general. El grupo lo integran los conceptos de alquiler (I), electricidad y combustibles (II), muebles y equipos de la casa (III), gastos de lavado y mantenimiento (IV) y gastos misceláneos de vivienda (V). Y esta es la trayectoria de sus índices de precios para la ciudad de Panamá, que se puede observar en el cuadro de la página siguiente:

INDICE DE PRECIOS EN LA CIUDAD DE PANAMA

	1973	1974	1975	1976	1977	1978
I	96,8	98,6	100,0	103,1	106,4	112,1
II	69,6	93,7	100,0	111,8	126,6	162,9
III	85,4	94,8	100,0	118,2	128,4	131,5
IV	85,3	99,9	100,0	100,2	101,9	103,3
V	100,0	100,0	100,0	100,3	118,2	120,1

Los alquileres no están sujetos al ITBM; la evolución de sus precios está por debajo del índice general. Los grupos III, IV y V están sujetos en general, y sus precios han marchado de una manera muy divergente. Y por último, el grupo II, electricidad y combustibles, que está exento del impuesto, es quien realmente ostenta la más sobresaliente subida de toda la ciudad de Panamá.

El grupo "vestuario" (ropa de confección), está sometido al impuesto, pero sus precios han crecido por debajo del índice general, y el mismo caso es el de "misceláneos" (Medicina, - Educación, artículos personales, ...), el cual abarca capítulos sujetos y otros que no lo están.

Nos resta, pues, decir, para concluir, que con un comportamiento inflacionista general como el indicado, el comporta

miento ha divergido muy notablemente según la clase de productos, habiéndose dado el caso de productos sujetos al ITBM cuyos precios han crecido por debajo del índice general, mientras que — otros, también sujetos, han crecido por encima del mismo. Y viceversa: productos no sujetos han crecido muy por encima de este índice, y productos exentos han quedado por debajo del índice general.

De todo lo cual puede desprenderse que el comportamiento de los precios en Panamá se ha visto mínimamente influido por la implantación del ITBM; esta influencia prácticamente ha quedado restringida a la traslación del impuesto al costo de adquisición del producto afectado, pero esta traslación ha quedado absorbida muchas veces también por la disminución del precio en algunos productos.

En general, y con la poca perspectiva ya referida de la secuencia temporal analizada, creemos que se puede afirmar — que el ITBM, fuera de los casos de traslación al precio final, no ha influido negativamente en el comportamiento de los precios en Panamá, los cuales han visto alterada su trayectoria por razones ajenas y de mucha mayor densidad que el peso inherente al impuesto.

E. EL ITBM, LA PRODUCTIVIDAD Y LA INVERSIÓN

Si, en general, la imposición indirecta, como señala J.F. Due, ofrece la posibilidad de ... aumentar la tasa de ahorro (S/Y) más de lo que lo hacen otros tipos de impuestos, ... reducir el peligro ... de mantener la tasa real de formación de capital por debajo de la tasa potencial, ... reducir la relación capital/producto (ICOR), aumentando la tasa de "output" que se puede obtener con una tasa determinada de formación de capital, ... (y) permitir que el gobierno obtenga unos mayores ingresos globales con vistas al desarrollo ... (53), es evidente que, por la más simple relación de clase a especie, tales consideraciones - son extensibles al IVA/ITBM.

Los favores del IVA, respecto de la productividad, son enmarcables en el precedente contexto. Pero, de manera más concreta, las exigencias legales de índole registral y contable inherentes a este impuesto constituyen, asimismo, un acicate hacia el procuramiento de una mayor transparencia administrativo-contable de las empresas en sus procesos de formación de costos, y - ello repercute necesariamente en una mayor nitidez analítica de la producción, facultándose de esta forma, siquiera sea indirectamente, un mayor conocimiento y control de esos procesos y, por

(53) Vid. JOHN F. DUE: "Impuestos indirectos ...", ob. cit., pág. 377.

ende, de la productividad.

Nos importa, sin duda, destacar esta cuestión respecto del ITBM, por mucho que las conclusiones que aquí vertamos afecten al IVA en general.

La forma panameña de este impuesto es lo que en última instancia nos preocupa, y ello constituye la razón por la que consideramos específicamente sus siglas en el enunciado del tema. La historia del ITBM no es lo suficientemente extensa como para que, en base a ella, se puedan derivar conclusiones estadísticas respecto de sus resultados; son, por esto, todavía, los aportes de la teoría general de la imposición, el único sustento argumental de favor a su realidad; y a ello nos acogemos para sustentar nuestra creencias en la bondad de esta forma de imposición para la República de Panamá, país "en vías de desarrollo" y necesitado, por tanto, de un relativo esfuerzo inversor y productivo.

A este respecto entonces, y a pesar de todo, la extendida opinión de regresividad que la imposición indirecta tiene (54), creemos con Fuentes Quintana, aparte otras considera-

(54) En general, compartimos tales presupuestos, no obstante lo cual entendemos que ello no tiene por qué ser así absoluta y necesariamente. Alguna clase de progresividad es localizable en la imposición sobre el gasto, tales como el Impuesto sobre el Lujo, sobre consumos específicos, etc., y el IVA, vía discriminación de tipos, creemos en tal sentido que constituye un buen instrumento para su afrontación.

ciones, que una *ventaja reconocida al Impuesto sobre el Valor Añadido en su capacidad para promover el crecimiento de la inversión* (55).

Para una más extensa consideración del tema, la rotundidad de esta afirmación tal vez precise de mayores matizaciones, en función de la clase de Impuesto sobre el Valor Agregado de que se trate, sea este tipo renta, tipo consumo o tipo producto bruto, clasificación, por otra parte, que, como ya hemos tenido ocasión de ver, responde a la forma de cómputo de la inversión en la base del impuesto. Pero, en general, sustentamos la anterior afirmación del profesor Fuentes Quintana, el cual refiere que *esta característica ... se comprende al examinar la aplicación del impuesto según el sistema de deducción financiera - que ... permite el juego de deducciones de la inversión efectuada* (56).

Las virtudes, pues, del IVA, respecto de la inversión, frente a las demás clases de imposición indirecta, se localizan "a contrari" de lo que ocurre con un impuesto fijado sobre el "output" de los bienes verdaderos de consumo y de inversión, - (pues) puede decirse que (éste) grava en exceso estos últimos, porque el bien de inversión se grava dos veces, la primera cuan

(55) Vid. ENRIQUE FUENTES QUINTANA: "Hacienda Pública ...", ob. cit., pág. 402. (El subrayado es nuestro).

(56) Ibidem.

do se efectúa su venta y la segunda cuando el rendimiento del bien de inversión se incorpora a los bienes de consumo a cuya producción contribuye (57).

O dicho en otras palabras: que el IVA permite que se evite la doble imposición sobre los bienes de consumo, consecuencia de la incorporación a estos de las depreciaciones del equipo capital ya gravados. Pero esta evitación, como hemos apuntado, depende de la clase de IVA de que se trate: mientras el IVA tipo renta o tipo consumo permiten la deducción del equipo capital para el cálculo del valor agregado de los bienes por ellos producidos, el IVA tipo producto bruto no admite esta deducción, lo cual permite concluir una primera aseveración de que según la clase de Impuesto sobre el Valor Agregado de que se trate se verá favorecida en distinta medida la inversión: con el impuesto tipo renta, el ... concepto que no soporta doble imposición es la depreciación. Con un impuesto tipo producto bruto la depreciación ... es gravada dos veces ... (Y) el gravamen tipo consumo ... evita este tipo de discriminación (58), o, como más específicamente refiere Soto Guinda, el IVA tipo producto bruto contradice los criterios de equidad, ya que supone doble gravamen de los bienes de equipo: una vez al ser adquiridos; de

(57) Vid. CLARA K. SULLIVAN: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 342.

(58) Ibidem.

nuevo cuando, por la depreciación de aquellos, se incorporan al precio final de los bienes (59).

El ITBM es un IVA tipo consumo; así se desprende de la normativa del Capítulo IX, relativa al Crédito Fiscal, del Decreto N° 59 que reglamenta la Ley 75 de 22 de diciembre de 1976, por la que se crea el impuesto. Y ello constituye la más ventajosa forma de las dos que, en definitiva, favorecen la inversión en el Impuesto sobre el Valor Agregado.

Su ventaja sobre el IVA tipo renta reside en la disponibilidad financiera que el Crédito Fiscal le confiere al empresario, por el total del impuesto inherente a su inversión, precisamente dentro del período fiscal en que ha tenido lugar la misma, mientras que el IVA tipo renta sólo faculta la recuperación de este impuesto a lo largo de toda la vida útil del bien invertido de que se trate.

Empíricamente, sin embargo, la constatación de estas virtudes teóricas del IVA no son de fácil contrastación en la realidad inversora panameña.

De una parte, la carencia de series estadísticas, con la suficiente perspectiva temporal, imposibilita la deducción de conclusiones válidamente generalizables; pero de otro lado -

(59) Vid. JOAQUIN SOTO GUINDA: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 75.

también, y ello es más importante, el ITBM no constituye "per se" una medida directamente destinada al fomento de la inversión. Sus consecuencias en este orden lo serán en relación con el conjunto todo de la política económica del país, compitiéndole el ITBM en ella la tarea de no conflictivizar los objetivos perseguidos, y más concretamente:

- a) evitar la doble imposición;
- b) favorecer la liquidez de las empresas en los momentos en que, por decisiones de inversión, la misma puede verse gravemente afectada, y
- c) procurar mayores disponibilidades al Gobierno Central con las que hacer frente a su programa de gastos, dentro del cual el capítulo inversor ocupa una rúbrica importante (del orden de, aproximadamente, la mitad de la formación interna bruta de capital en los últimos tres años).

De 1972 a 1978 (60), el panorama inversor panameño — arroja las siguientes cifras que se indican en la tabla de la página siguiente.

(60) Fuente: "Panamá en cifras", para los datos absolutos. Los porcentajes son de elaboración propia.

A.- FORMACION BRUTA DE CAPITAL EN LA REPUBLICA DE PANAMA

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
10 ⁶ Balboas...	407,5	434,0	498,4	607,9	661,9	513,2	689,5
%	100,0	106,5	122,3	149,17	162,42	125,9	169,2

Este decidido comportamiento creciente de la inversión, no es tan optimista expresado en balboas deflactados:

B.- FORMACION BRUTA DE CAPITAL EN LA REPUBLICA DE PANAMA

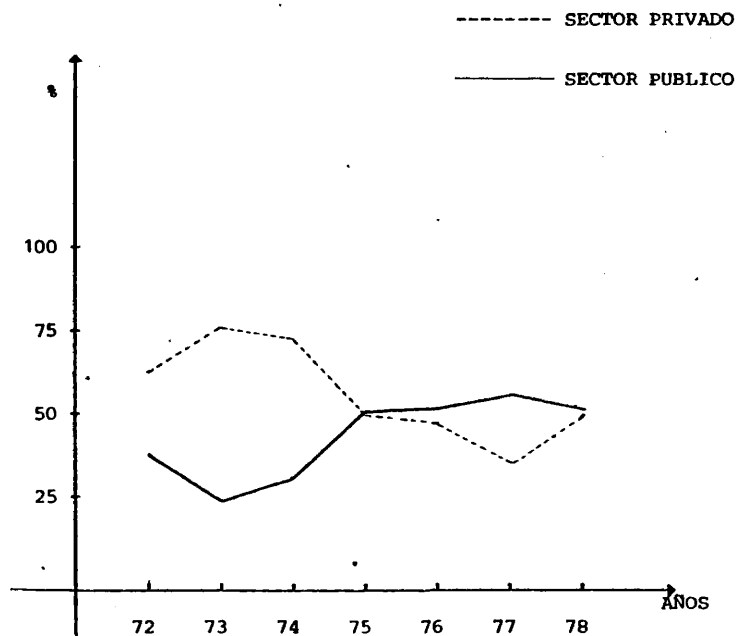
	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
10 ⁶ Balboas de 1960	333,3	316,8	281,7	310,0	322,3	240,6	309,2
%	100,0	94,7	84,5	93,0	96,6	72,8	92,76

Pero a los efectos aquí pretendidos nos interesa destacar la composición por sectores de esta formación bruta de capital (en 10⁶ balboas de 1960), que se puede observar en las tablas de la página siguiente.

S. PUBLICO	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Construcción							
Balboas	59,5	50,3	65,3	105,2	137,4	89,3	120,4
% / B	17,8	15,8	23,2	33,9	42,6	37,1	38,9
Otros							
Balboas	63,3	27,7	12,8	41,4	27,4	68,6	37,5
% / B	18,8	8,7	4,5	13,3	8,5	28,5	12,1
V. Exist.							
Balboas	2,4	-1,1	2,9	10,7	5,5	0,1	-0,9
% / B	0,7	-0,3	1,0	3,4	1,7	0,0	-0,2
TOTAL							
Balboas	125,2	77,9	81,1	157,3	170,3	158,0	157,0
% / B	37,5	24,2	28,7	50,7	52,8	56,6	50,7

S. PRIVADO	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Construcción							
Balboas	109,8	121,3	60,9	58,8	46,7	38,2	57,8
% / B	32,9	38,2	21,6	18,9	14,4	15,8	18,6
Otros							
Balboas	76,2	92,8	97,4	89,0	102,1	31,9	76,2
% / B	22,8	29,2	34,5	28,7	31,6	13,2	24,6
V. Exist.							
Balboas	22,1	24,8	42,3	4,9	3,2	12,5	18,2
% / B	6,6	7,8	15,0	1,5	0,9	5,1	5,8
TOTAL							
Balboas	208,1	238,9	200,6	152,7	152,0	82,6	152,2
% / B	62,4	75,3	71,1	49,2	47,1	34,3	49,2

La observación de las cifras precedentes muestran cómo la participación del sector público en la formación interna bruta de capital, al margen algunos desfases anuales, es una magnitud creciente entre los años 1972 a 1978, al contrario de lo que ocurre con el sector privado. Gráficamente, y sin que la conclusión expuesta pueda servir de generalización por el corto período de tiempo considerado, ésta sería la trayectoria:



(abscisa: Años; ordenada: porcentaje de participación de cada sector en la formación bruta de capital de cada año).

A partir de 1973 la decisión del Gobierno de participar más activamente en la producción nacional, como refieren las palabras de Renato Pereira citada en la pregunta anterior, puede decirse que se pone de manifiesto, hasta alcanzar un nivel - en torno al cincuenta por ciento a partir de 1975. Esta impulsión del Gobierno dejó entrever pronto la necesidad de recursos, y ello dio lugar al planteamiento de la conveniencia de introducir en la República un impuesto sobre las ventas del que se carecía, cuya implantación ocurriría en 1977: el ITBM.

Paralelamente a esta aptitud del Gobierno, el sector privado vio mermada su iniciativa. En ello tuvo que ver, sin duda, el momento que atravesaba la coyuntura económica internacional. La situación tiende a nivelarse a partir también del año 1975, y evidentemente la causa de la relativa animación de la iniciativa privada no es que pueda vincularse a la adopción del ITBM, pero nos parece coherente poder afirmar que su introducción, por las razones antedichas, no le perjudicaba.

La necesidad manifestada de recursos por parte del Gobierno nos parece más vinculante para decidir la creación del impuesto. Pero esta necesidad, a la luz de los datos aportados, podrá revelar también la decidida voluntad gubernamental de impulsar a su través tanto la política social como la activación de la actividad productiva.

El sector público vinculó mayormente su iniciativa hacia la construcción, dadas las necesidades de viviendas y obras

públicas —fundamentalmente infraestructura (61) del país—, y ello ha contribuido decididamente a activar el resto de los sectores.

Como muestran los anteriores cuadros, de una participación inferior al 20% del aporte inversor del Gobierno en el sector construcción en el año 1972, en 1978 este aporte se sitúa en torno al 40%, y ello paralelamente al decaimiento del entusiasmo particular por dicho sector productivo, el cual mantiene, no obstante, un relativo sostenimiento de su participación en el resto de la actividad.

(61) Durante este período, se llevó a cabo la realización de construcción de carreteras en las zonas rurales del país, así como también la construcción del nuevo aeropuerto Internacional de Tocumen, escuelas, etc.

F. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AGREGADO Y EL MERCADO COMÚN
CENTROAMERICANO

La cuestión previa de donde debe partirse, para considerar la situación del IVA respecto del Mercado Común Centroamericano, es la de una doble condición de inexistencia: inexistencia, de una parte, en tanto que forma de imposición sobre las ventas adoptada por todos y cada uno de los países constitutivos del MCC, e inexistencia, de otro lado, de proyecto comunitario alguno con pretensiones de articulación de una cierta fiscalidad común sobre la base de este impuesto.

La realidad fiscal del área mercado-comunitaria centroamericana no constituye ningún modelo de uniformidad. A excepción del capítulo arancelario, y ello con bastantes limitaciones, cada país ostenta su propia estructura impositiva, la cual, en relación con la clase de impuesto que tratamos, es enormemente dispar: frente a Honduras, Nicaragua y Costa Rica que poseen impuestos sobre las ventas tipo valor agregado, el impuesto de esta clase guatemalteco es acumulativo en todas las etapas, mientras que El Salvador carece de forma alguna de imposición sobre las ventas.

Ante este panorama, la primera cuestión que habría que dilucidar es la del alcance fiscal pretendido con la integración. Y plantear este tema casi exige preguntarse antes por los objetivos perseguidos por la propia integración y, por ende, por el es

tado actual de desenvolvimiento de la misma.

Exigiría esta tarea un cierto detenimiento que no vamos a pormenorizar. Cabe nos obstante decir que entre los múltiples proyectos y esquemas de integración económica que se han puesto en marcha entre países en vías de desarrollo, el correspondiente a los países de América Central es quizá el que mayor éxito ha alcanzado y por consiguiente, sus experiencias pueden ser de utilidad para otros países que transitan por veredas semejantes (62). El mismo constituyó hasta 1968 una de las experiencias más logradas de unión aduanera entre países en vías de desarrollo (63).

Los objetivos perseguidos por el MCC son tanto de naturaleza económica (fundamentalmente, los decisivos para su constitución), como institucionales y jurídicos. El punto de partida de la misma, esto es, sus cinco países integrantes, comparados con Francia ... abarcan el 70% de su territorio, tienen el equivalente a una cuarta parte de su población y el 4% de su PNB... (64), pero, entre sí, estos países tienen un origen histórico común, una estructura de producción bastante similar ..., sin grandes

(62) Vid. EDUARDO LIZANO y OTROS: "Centroamérica hoy". Siglo XXI editores, S.A. 2^a edic. México, 1976. pág. 160.

(63) Vid. JACQUES y COLETTE NEME: "Organizaciones económicas internacionales..." ob. cit., pág. 432.

(64) Ibidem.

disparidades en el nivel de subdesarrollo y vecindad geográfica (65).

Todos estos aglutinantes, unidos a una situación de desamparo total en lo económico, que, a partir de la descolonización española, se sustentaba en el monocultivo banano-cafetero, fuertemente controlado por capitales foráneos, tanto respecto de su producción como de su comercialización internacional, impulsaron la ilusión, hacia mediados del presente siglo y con la memoria puesta en las nefastas consecuencias que para esos países tuvo la crisis de los años treinta, de modificar la situación por la vía de construir un mercado común.

Desde la carta de El Salvador, constitutiva del mismo, el 14 de octubre de 1951, las vicisitudes pasadas han sido muchas. De 1951 a 1958 se progresa lenta, pero decididamente, en la integración por la vía de tratados bilaterales entre sus países conformadores. En 1958 se firma el Tratado Multilateral y con él se consagra la etapa institucionalizadora, iniciada, no obstante, en 1954 con la creación del Comité de Cooperación Económica, y en 1955 con la Escuela Superior de Administración Pública Centroamericana.

Es el tiempo en el que se dan los mayores logros, tanto en el terreno ordinamental e institucionalizador, como en el

(65) Vid. EDUARDO LIZANO y OTROS: "Centroamérica hoy ...", ob.cit., pág. 183.

económico propiamente dicho, con resultados verdaderamente justificados de su seguida adelante. Pero la guerra entre Honduras y El Salvador en 1969, es la primera chispa para poner de manifiesto toda una serie de tensiones que terminarán colapsando el camino emprendido, de forma tal que a partir de 1969 el programa vive una etapa de franca crisis cuya solución aún no se vislumbra, ... crisis ... tan profunda y de naturaleza tal que no está lejos el cuestionarse, si no han aparecido en escena ciertas condiciones conducentes a la desintegración ... (66), (67).

No entramos en mayores precisiones sobre el desarrollo del MCC, pero debemos indicar con todo que a pesar de que comúnmente se denomina el programa centroamericano como un mercado común, de acuerdo con la nomenclatura técnica no lo es, ya que un mercado común implica la libre movilidad de factores de la producción, capital y trabajo, de un país a otro y ésta no existe en el caso de Centroamérica (68).

Pasada, pues, esta somera revista sobre el origen y desenvolvimiento del MCC, nos importa resaltar algunos aspectos

(66) Ibidem. pág. 188.

(67) Es importante, sin embargo, constatar en todo ello que el auge del MCC se produce coincidiendo con el gran desarrollo del comercio internacional de los años sesenta y que, precisamente, la crisis se produce en los momentos en que la política exterior norteamericana empieza a sentir los primeros envites contra su arrogancia.

(68) Ibidem. pág. 164.

de su fiscalidad, pues el problema que se plantea en un mercado común es la diferencia de estructuras tributarias que prevalece en los distintos países, que lleva necesariamente a prever una distorsión en la asignación de los recursos (69).

La solventación de estas distorsiones fue acometida - en una primera fase de funcionamiento del MCC, pues a ella se vinculaba la virtualidad de la integración. Concretamente se refieren, a raíz de la consagración del Tratado Multilateral, a la equiparación arancelaria, de una parte, para la mayoría de los productos centroamericanos (70), y a la incentivación fiscal por otro, primero para cada país y luego para el ámbito Centroamericano todo, a determinadas inversiones para la promoción de nuevas empresas industriales.

Pero a estos dos extremos sólo no podía quedar reducida la fiscalidad común, pues como bien decía en 1966 Alvaro Magaña, ante las diferentes alternativas de distintos tratamientos tributarios que confronta el inversionista, su decisión se condiciona por el peso de los gravámenes, por lo que, en defini

(69) Vid. ALVARO MAGAÑA: "Régimen fiscal Centroamericano". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, N° 69, de 1967. pág. 283.

(70) El libre comercio está circunscrito a aquellos bienes producidos en algunos de los países centroamericanos, lo cual significa que aquellos otros que se importan de terceros países no gozan de libre comercio. - Esto ha hecho imprescindible que continúen existiendo aduanas entre los cinco países. "Centroamérica hoy ...", ob. cit., pág. 162.

tiva, la asignación de recursos puede no hacerse en la forma más económica ... Ese es el problema fundamental a que debe abocarse Centroamérica en los próximos años si deseamos que el Mercado Común continúe al ritmo que ha seguido hasta ahora (71).

La premonición de colapsación aquí señalada por Alvaro Magaña ha sido, por otras razones si se quiere, cierta. Ya hemos aludido a la fecha de 1969 para señalarla, y lo cierto es que, a partir de ella, la vida del MCC no ha constituido evolución alguna. Ha vivido de alguna forma soportado por la inercia de lo hasta entonces institucional y legalmente consagrado, sin haberse acometido la necesaria armonización fiscal que, con palabras de Alvaro Magaña, hemos referido.

El mismo autor, en la citada conferencia dictada el día 13 de julio de 1966, orientaba esta armonización en una dirección trifrontal del cuadro impositivo: imposición sobre la renta y el patrimonio, impuestos sobre el comercio exterior y gravámenes internos de consumo. Y precisamente en este tercer grupo, que es el que nos interesa, combatía el generalizado recurso de los gobiernos Centroamericanos hacia la imposición sobre consumos específicos, a la par que defendía la necesidad de que los países miembros adoptasen un impuesto general sobre las

(71) Vid. ALVARO MAGAÑA: "Régimen fiscal. Centroamericano". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 69. Madrid, 1969. pág. 284.

ventas, ejemplificado en aquel momento con el adoptado por Honduras, pero especificando en llamada a pie de página que pensaba en un impuesto general a las ventas en una etapa inicial para ir progresivamente avanzando hacia un Impuesto sobre el Valor Agregado, al menos en ciertas etapas del proceso de producción y distribución (72).

Si a estas argumentaciones remitimos ahora las expuestas con anterioridad sobre las excelencias del IVA, creemos poder afirmar la necesidad de que el paso previo para despertar al Mercado Común Centroamericano de su marasmo, supuesto que se superen las dificultades políticas que actualmente le maniatan, ha de venir por la vía del afrontamiento de la armonización fiscal, y, como hemos visto para la CEE, el papel que le toca jugar en ello al IVA puede ser decisivo.

En lo que a Panamá respecta, dada su ubicación en la zona y características en algunos aspectos similares a la de los países integrados, el problema de su incorporación al MCC ha sido múltiples veces planteado.

Repetimos de nuevo que las circunstancias de desenvolvimiento de éste en 1980 no son las más propicias para plantear su ampliación, a lo que habría que unir que la adhesión eventual

(72) Ibidem. pág. 296.

de Panamá acentuaría sin duda las desigualdades en el crecimiento, dado su nivel superior de desarrollo y la fuerte concentración de capitales extranjeros (73). Ello no obstante, la incorporación panameña podría suponer, junto a los "inconvenientes" derivados de su mayor renta per-cápita, los beneficios consecuentes de que:

- a) El poder de compra del mercado panameño equivale a un quinto del mercado centroamericano y a un sexto del de los seis países del área en su conjunto (74), no obstante ser Panamá el país más pequeño en términos de población;
- b) Ello posibilitaría la realización de una política arancelaria de contenido más amplio que la existente en la actualidad, y
- c) El sistema fiscal panameño responde a una mayor consistencia, modernidad y racionalidad que el de los países integrantes del MCC, y ello podría ser la pauta para acometer los antedichos problemas armonizadores.

(73) Vid. JACQUES y COLETE NEMES: "Organizaciones ...", ob. cit., pág. 436.

(74) Cfr. FELIX FERNANDEZ SHAW: "Panamá y sus relaciones con Centroamérica". Ediciones de Cultura Hispánica. Madrid, 1964. págs. 24 y ss.

La situación comercial panameña, en relación con el Mercado Común Centroamericano, ha mejorado notablemente en los dos años de vigencia del ITBM.

Tan breve trayectoria temporal no constituye sin duda perspectiva suficiente como para poder derivar conclusiones generalizables, no obstante lo cual no deja de ser significativo reseñarlo. De 1972 a 1978 la tendencia general de nuestro comercio exterior ha sido prácticamente de sostenimiento de la relación Exportación/Importación; pero de cara al Mercado Común Centroamericano el referido "ratio" de cobertura se ha visto multiplicado por dos en el transcurso de esos siete años, habiendo ocurrido el incremento más notorio de esta mejora en los años 1977 y 1978, con un aumento sobre 1974 de alrededor del 50% (75) por cada año:

COMERCIO EXTERIOR PANAMEÑO (VALOR FOB EN 10⁶ Balboas): A.- TOTAL; B.- M.C.C.

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
A.- IMPOR.	401,11	454,0	755,6	815,5	779,7	777,7	844,7
EXPOR.	121,1	135,2	204,3	280,3	228,1	243,0	244,2
EXP/IMP. ..	0,30	0,29	0,27	0,34	0,29	0,31	0,29
B.- IMPOR.	16,5	20,1	28,8	34,3	32,5	35,9	43,9
EXPOR.	5,4	7,9	11,5	12,3	13,9	24,3	26,5
EXP/IMP. ..	0,32	0,39	0,39	0,35	0,42	0,67	0,60

(75) FUENTE: "Panamá en cifras ...", ob.cit., para los datos absolutos. Los porcentajes son de elaboración propia.

El volumen de nuestra balanza comercial, en balboas corrientes, ha crecido en términos globales, alrededor del 100 por 100 a lo largo de los siete años referidos, tanto en el capítulo importador como en el exportador:

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
% IMPORT.	100,0	113,1	118,3	203,3	194,3	193,8	210,5
% EXPORT.	100,0	111,6	168,7	231,3	188,3	200,6	201,6

Este comportamiento, como hemos referido, no modifica la estructura de nuestra posición neta exterior. Sin embargo, - en relación al Mercado Común Centroamericano se manifiesta una decidida mejora de dicha posición: sin haberse alterado prácticamente la participación de nuestras importaciones del MCC respecto del total importado por Panamá año tras año, excepto en - 1978, nuestra corriente exportadora ha ostentado una relativa - pujanza de 1972 a 1976, habiendo multiplicado por más de dos la misma en los años 1977 y 1978 en relación al año 1972:

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
(MCC/TOTAL) x100: IMP. ..	4,11	4,42	3,81	4,20	4,16	4,61	5,19
EXP. ..	4,45	5,84	5,62	4,38	6,09	10,00	10,85

Como decimos, ni la perspectiva temporal para el análisis realizado puede considerarse suficiente, a efectos de generalizar una tendencia y, sobre todo, a efectos de vincular esa tendencia, en alguna medida, con el ITBM, con sólo dos años de vigencia del impuesto, ni la importancia cuantitativa de nuestro comercio con el MCC, respecto de nuestro comercio exterior total, es lo suficientemente grande como para derivar de su análisis una conclusión plenamente decisiva para nuestra Balanza de Pagos.

Este segundo aspecto (el de lo relativamente modesta de nuestras relaciones comerciales) tiene que ver bastante con el de la similitud entre la estructura productiva panameña y la del conjunto de los cinco países integrantes del MCC; el peso de un sector agropecuario bastante semejante en todos ellos condiciona, necesariamente, nuestras posibilidades de intercambio, y este aspecto, en connivencia, por otra parte, con la estrechez de mercado de las respectivas áreas nacionales, individualmente consideradas, limita asimismo la posibilidad de extender la producción industrial, habida cuenta las necesarias economías de escala inherentes a una dimensión productiva óptima, cuya garantía de supervivencia reclama una cierta protección arancelaria más allá de los límites de las fronteras de cada uno de estos países.

Aquí reside la conveniencia que apuntamos de la posible integración de Panamá al Mercado Común Centroamericano. Con

veniencia que, sin duda, por las razones antedichas sobre el estado de desenvolvimiento actualmente del MCC, no pueden desligarse de un replanteamiento total de la realidad mercado comunitario Centroamericano. Replanteamiento éste que habrá de concebirse a partir de la normalización y racionalización fiscal, en cuyo espectro el IVA habrá de jugar decisivamente.

Nos importa destacar, por último, que el salto dado por la corriente exportadora panameña hacia el MCC, en 1977 y en 1978, creemos que puede atribuirse, en alguna medida, al ITBM. Dentro del crecimiento sostenido de nuestra relación comercial con esta área, la implantación del ITBM ha supuesto un encarecimiento de nuestras importaciones, al quedar gravadas las mismas por él a su entrada en el país, mientras que las exportaciones no sufren la incidencia del ITBM al ser, por su respectiva cuantía, desgravadas. En este orden de cosas, la competitividad de nuestras ventas al exterior no han sufrido con la existencia del impuesto, mientras que nuestras compras, al no existir con anterioridad al ITBM impuesto alguno sobre las ventas, han visto con él incrementados automáticamente sus precios.

La detección de esta influencia, que atribuimos al ITBM, precisaría, sin duda, de un estudio más pormenorizado para llegar a su través a conclusiones más determinantes. No es lugar éste para abordar tal estudio, fundamentalmente por la carencia de la suficiente información. Ya hemos reiterado la corta vida del impuesto como barrera principal a la hora de abordar

investigaciones más detalladas; pero una somera visión sobre la componente cualitativa de nuestra corriente comercial recíproca con el MCC puede apuntar la existencia de una relativamente alta elasticidad-precio como característica de la misma, y ello -podíamos argüirlo en favor de la conclusión que sustentamos.

Las partidas constitutivas de nuestro comercio con el MCC poseen un alto grado de sustituibilidad. Se trata, de una -parte, de bienes de consumo corriente, con escaso valor estratégico para la supervivencia económica de nuestras respectivas comunidades; y de otro lado se trata, en buena medida, de bienes perfectamente sustituibles por la producción propia de cada mercado nacional.

Excepto algunos capítulos de la industria química, fundamentalmente derivados del petróleo, del que es exportador neto al MCC Panamá, y fertilizantes y otros de los que somos importadores, el grueso de nuestro comercio recíproco con esta área lo constituyen bienes de naturaleza agropecuaria, bien en estado -natural (ganado vacuno, legumbres, ...), bien con pequeña intensidad de manufacturación (madera aserrada, conservas de frutas y verduras, cacao en polvo, aceites y grasas, carbón vegetal, -quesos, etc.), textiles (en pieza o confección), artículos de -piel, vidrio, cerámica y similares (76).

(76) Cfr. DIRECCION DE ESTADISTICA Y CENSO: "Situación Económica: Anuario de Comercio Exterior, 1975". Controloría General de la República. Panamá, 1975.

La fuerte componente doméstica de esta corriente comercial y el poco grado de especialización que requiere su industria representativa, amén la alta similitud infraestructural de Panamá con la de los países del MCC, conlleva la sensibilidad de la demanda de los productos que la integran a las alteraciones de sus precios. Y como decimos, Panamá ha encarecido sus importaciones en este orden con la creación del ITBM, mientras que nuestras exportaciones, vía desgravación fiscal en frontera, han mantenido inalterados sus precios relativos por el concepto del impuesto.

El "ratio" de cobertura de nuestra balanza comercial hemos visto cómo mantiene prácticamente constante su valor (alrededor del 30 por ciento) a lo largo de los años 1972 a 1978, y que este "ratio", en la relación con el MCC, se ha visto multiplicado por dos en el transcurso de esos siete años; y no es mucho, por otra parte, el porcentaje de nuestro comercio exterior realizado con el MCC.

Ambos extremos ponen de manifiesto la débil estructura productiva de Panamá (cuyo saldo corresponde nivelar a nuestra Balanza de Servicios y de Capitales), debilidad, por otra parte, que no se tiene frente al conjunto de los países de su área geográfica, sino en relación con el resto del Mundo. Y a su vez, la implantación de un impuesto sobre las ventas —ITBM— hemos visto cómo ha perjudicado relativamente más a los países de esta área geográfica que al conjunto de los demás.

De ello surge nuestra meditación sobre los beneficios que pudieran derivarse de la constitución de un área mercadocomunitaria efectiva, a partir del ensayo de lo que constituye actualmente el MCC y cuya virtualidad es más teórica que real. Panamá y los cinco países integradores de esta unidad económica regional, por sí solos, carecen del mercado suficiente con los que poder afrontar la realización de proyectos que les permitan las economías de escala que pueden realizar otras naciones de mayor población, superficie y recursos.

Su supervivencia como entidades económicas nacionales individualizadas tendrán siempre la amenaza de unas economías subsidiarias del resto de las potencias económicas del mundo occidental. Mientras que unidas con una frontera económica común, la salida de esta subsidiariedad entendemos que podría realizarse. En la modestia de sus efectos, el ITBM creemos que ha puesto de manifiesto algún aspecto de la precariedad económica de la zona geográfica a la que Panamá pertenece, y ello constituye el hecho que hemos pretendido constatar.

CAPITULO VI

IMPLICACIONES MICROECONÓMICAS: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

A. CONTROL Y PROCESOS DE SUS REGISTROS

El problema del control de las operaciones económicas sujetas a un impuesto posee, desde el punto de vista de la autoridad que lo ejercita, dos ámbitos distintos de referencia. De una parte, el de los poderes públicos, quienes, como consecuencia del ejercicio de la voluntad de imperio que les asiste, determinan para los entes privados la obligación de cumplimentar la normativa, positivamente procurada, sobre documentación y registro de las operaciones que realicen y que corresponda someter a la preceptiva señalada. Y de otra parte, el control también afecta a las propias entidades o personas ocasionantes de las operaciones referidas, en tanto que, como titulares de las mismas, se ven implicados tanto por la normativa legal antedicha como por la correcta administración de sus cuentas particulares en relación con el personal contratado. La procedencia de una y otra vertiente son las que vamos a tratar en el presente capítulo, deteniéndonos en primer lugar en la exigencia de formalidad para el ITBM, para considerar la cuestión de la contabilidad y la auditoría de este impuesto con los siguientes enunciados.

Respecto de los poderes públicos, es a la administración fiscal a quien compete la interpretación e instrumentalización de la misma normativa, cuya expresión última, a efectos de control, se resolvería en el ejercicio de la inspección. El tratamiento de este capítulo abarca, sin embargo, extremos que no

nos pertenece ahora tratar; vamos por ello, limitándonos al ITBM, a referir las exigencias que, en orden a facturación y registros, la Ley tiene establecidas.

El párrafo 15 de la Ley 75 de 1976 establece, después de señalar que la Dirección General de Ingresos, como oficina administradora del ITBM, está facultada para la habilitación de las pertinentes instituciones del Estado para que funcionen como oficinas recaudadoras, que la misma exigirá a los contribuyentes el uso de libros o registros especiales que faciliten la fiscalización, el registro de sus facturas en las Dependencias de la Dirección General de Ingresos así como cualquier otro documento o formulario que utilicen en el desarrollo de sus actividades y la autorización de procedimientos especiales para instrumentar operaciones gravadas con este impuesto cuando a su juicio esta autorización facilite el normal desenvolvimiento de las actividades que el contribuyente desarrolla y que al mismo tiempo permita una adecuada fiscalización por parte de la Dirección General de Ingresos (1).

Esta preceptiva genérica es tratada más pormenorizada mente en la Ley 76 de 1976. La misma, con referencia exclusiva al ITBM, dedica los artículos 10, 11 y 12 en los términos que siguen:

ARTICULO 10: A partir del 15 de febrero de 1977, las personas naturales o jurídicas, previa iniciación de

(1) Vid. Párrafo 15 de la Ley 75 de 1976, apartados b, c y d.

actividades comerciales, industriales, independientes o similares, deberán inscribirse en el Departamento de Registro Unico de Contribuyentes de la Dirección General de Ingresos.

PARAGRAFO 1º. El Ministerio de Comercio e Industrias no tramitará solicitud de licencia comercial e industrial si el interesado no comprueba previamente que ha cumplido con el requisito establecido en este artículo.

ARTICULO 11: Obligación de facturar. Es obligatoria la documentación de toda operación relativa a transferencias, ventas, devoluciones y descuentos y en general, en todo tipo de operaciones similares a las enumeradas, que realicen las personas naturales, jurídicas u otras entidades que ejerzan actividades comerciales, industriales o similares.

ARTICULO 12: La documentación se emitirá, por lo menos, con una copia que debe quedar en los archivos de quien la expida, y en la misma debe figurar impreso el número de Registro que le asignó al contribuyente la Dirección General de Ingresos (2).

(2) Vid. ARTURO HOYOS y VICTORIA DE HOYOS ROMERO: "El impuesto sobre transferencias ...", ob. cit., pág. 46.

La transcripción literal del precedente articulado ex presa suficientemente el alcance de la normativa legal que en relación al control procedimental de los registros relativos a las operaciones sujetas al ITBM se produce, y el Decreto 59 de 1977 (3) especifica con mayor detalle los puntos en los mismos considerados. De ello es importante reseñar la insistencia de la Ley en la obligación inscriptora y documental, que el referido Decreto pormenoriza en su forma de realización, incluidos — aquellos extremos, corrientes en el tráfico mercantil, en el que la naturaleza o volumen de las actividades pudieran dificultar la expedición de facturas en la manera y forma establecidas, ca sos éstos para los que la Dirección General de Ingresos queda — autorizada, previa solicitud del interesado, a la expedición de cualquier otra clase de comprobantes, *incluso boletos impresos de máquinas registradoras* (4).

La pormenorización legal de los procedimientos, en los extremos que quedan dichos de la Ley panameña, cumplen, sin duda, una genérica función de estricta formalidad; pero procuran, sobre todo, y es importante hacer hincapié en ello, un mecanismo de control difícilmente conseguible de otra forma en un im— puesto como el ITBM.

(3) Artículos 8, 9, 10, 11, 13 y 31.

(4) Decreto 59 de 1977, artículo 11.

La naturaleza cruzada, a efectos de declaración, de las liquidaciones del impuesto, imprime a las operaciones, vía mecanización, una enorme posibilidad para la detección de los fraudes, sobre todo en los contribuyentes anteriores a las transacciones minoristas, pero incluso para estos mismos a través de la ejercitación del crédito fiscal. El artículo 10 del citado Decreto 59 de 1977, estipula al respecto que a los efectos de permitir las deducciones por concepto del crédito fiscal, la documentación a que se refieren los artículos anteriores (5) deberán contener, además:

- a) El nombre y número del Registro Unico de Contribuyente (RUC) de las dos partes;
- b) El importe total de la operación;
- c) El impuesto causado en forma separada (6).

El crédito fiscal constituye un aliciente de suma importancia, al procurar la incitación a declarar y a que las declaraciones que se efectúen lo sean de manera correcta. La implicación interpartes en cada declaración individual, constituye, a su vez, una dificultad adicional para los presuntos defrau

(5) Decreto 59 de 1977, artículos 8 y 9: remisión de la documentación en formularios de numeración corrida, en los que figure impresos el número de Registro Unico de Contribuyente (RUC) del emisor, con nombre o razón social de éste, fecha de la operación, condiciones de pago, cantidad, descripción y precio o importe total de lo vendido.

(6) Vid. ARTURO HOYOS y VICTORIA ROMERO DE HOYOS: "El impuesto ...", ob.cit., pág. 44. El subrayado es nuestro.

dadores, dificultad que incluso tiene una manifestación en términos de costo, que pudiera detectarse en muchos casos como superior a los beneficios esperados del fraude, y ello tanto en términos de omisión como de comisión fraudulentas.

La obligatoriedad, pues, de inscripción en el Departamento de Registro Unico de Contribuyentes y las exigencias referidas de formalidades documentales, constituyen una manera de control que opera con relativa efectividad, sin necesidad de que haya que centrar la operatividad del mismo en torno casi exclusivamente de la inspección, pero con la ejercitación oportuna de ésta en los casos de detección de cualquier anomalía procedimental, detección que no es difícil poner de manifiesto cuando se dispone, por parte de la administración fiscal, del adecuado procedimiento registral, como puede perfectamente conseguirse mediante la mecanización, como ya hemos aludido y cuya funcionalidad describimos brevemente.

La Sección de Control y Registro de la Dirección General de Ingresos es la que tiene en su haber la realización de tales funciones, mediante el procesamiento de las Declaraciones-Liquidaciones.

Control y Registro recibe estas Declaraciones-Liquidaciones de dos fuentes:

- a) Del Departamento de Reconocimiento, cuando se trata de declaraciones con saldo de Crédito Fiscal a favor del

contribuyente, y

- b) Del Departamento de Recaudación, cuando se determina impuesto a pagar y éste ha efectuado el cobro del mismo.

Con las declaraciones-liquidaciones procede a la verificación del balance y control de los débitos y recaudos del ITBM, verificación que formalmente se resuelve mediante la comprobación:

- Del sello puesto por el cajero;
- De la fecha del ingreso dado por la caja registradora,
y
- De la cantidad ingresada.

Efectuada la verificación y subsanadas las anomalías detectadas, Control y Registro confecciona la Relación de Pagos, la cual remite, por lotes de declaraciones, para su procesamiento automático, el cual verifica nuevamente los documentos y procede a la perforación de las tarjetas correspondientes, las cuales sirven de base, antes de su integración en el ciclo de computación automática, a un balanceo por programas de los pagos, confrontando éstos con los totales proporcionados por Control y Registro, realizándose, en contacto con esta Sección, las correcciones de los errores que se detecten.

Finalizada esta operación de garantía de veracidad de

las tarjetas perforadas, éstas se integran en el ciclo de compu
tación, y Control y Registro recibe los lotes de declaraciones,
que sirvieron para efectuar aquellas, para su remisión a la Sec
ción de Archivo Técnico, finalizando, de esta manera, el ciclo
de control formal o procedimental de la Administración Tributa-
ria.

La computadora es la que cumple entonces la función -
de manifestar las incompatibilidades o fraudes que hayan podido
tener lugar, al interrelacionar simultánea y automáticamente a
todos los contribuyentes.

B. LA CONTABILIDAD DEL ITBM EN LAS EMPRESAS

La contabilidad, en su sentido amplio, es el arte de llevar las cuentas. En sentido estricto, su referencia alude más concretamente a una de las maneras de llevar esas cuentas, cuya técnica la sustenta la partida doble y cuya forma obedece a la aplicación del plan contable que la legislación de cada país faculta, independientemente de las modalidades de registro de cualquier otra clase que de manera particular toda persona determine realizar.

Esta segunda acepción específica de contabilidad, que podía designarse como de prescripción legal, no es, sin embargo, la única obligación que a efectos contables las leyes estipulan. A más de la misma, otras clases de requisitos formales para el registro de las cuentas son también exigidos por la Ley, todas las cuales responden, como conjunto, al concepto de contabilidad en sentido amplio que hemos reseñado, concepto que si bien no es de contenido limitativo para la voluntad registral del particular, sí que se manifiesta, como condición mínima de obligación formal para esa voluntad, con mayor amplitud que el sentido contable restringido, y que, por esta causa, es el concepto que consideraremos, formando parte de él, como capítulo particular, la Contabilidad en sentido estricto.

La exigencia de una buena contabilidad es de índole diversa. *Una correcta y veraz contabilidad supone la garantía* -

jurídica de los derechos y obligaciones que afectan a la empresa y que puedan representar una obligación económica, presente o futura, cierta o aleatoria, amparándolos en los litigios que puedan presentarse y en las situaciones anormales que pueden surgir en la vida de la empresa (7). Pero al mismo tiempo, todo el trabajo contable ... ha de prestar un servicio eficiente a la empresa para su recta administración, permitiendo conocer las variaciones y resultados de la gestión, demostrar la legitimidad de sus derechos y ofrecer la información precisa y fidedigna que permitan las oportunas decisiones conducentes a mejorar aquella gestión en el futuro (8).

En el centro de este contexto es donde hay que ubicar las repercusiones fiscales de toda contabilización: de una parte, como garantía frente al Fisco de la veracidad de una declaración; y de otra, como garantía frente a los administradores de la generación de ese impuesto y consiguiente deuda tributaria.

Estas cuestiones, que son de decisiva importancia para cualquier impuesto, lo son con notable relevancia para el IIBM. Para poder determinar el mismo, los contribuyentes deben llevar una contabilidad que les permita justificar detalladamente las operaciones imponibles (ventas, prestaciones de servicios) y no

(7) Vid. ANTONIO GOXENS DUCH: "Los impuestos y la contabilidad: defensa contable del contribuyente para pagar sólo lo justo". Maracombó-Boixareu Editores. Barcelona, 1978. 2^a edic. pág. 108.

(8) Ibidem. pág. 12.

imponibles (operaciones exoneradas o en régimen de suspensión de impuesto), y deben clasificar sus operaciones por tasas de imposición (9). El buen funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Agregado se basa en gran medida sobre determinadas obligaciones formales que deben cumplir los sujetos pasivos. En efecto, este impuesto funciona sobre la base de determinados documentos o registros que deben llevar los contribuyentes (10).

Estas obligaciones formales del contribuyente (11), se pueden resumir en cuatro categorías fundamentales, que a efectos del apartado que tratamos, es conveniente referir con alguna detención. Son dichas obligaciones, en relación con el ITBM:

- Facturación.
- Registración.
- Declaración, y
- Registro.

1.- Facturación

Es la primera operación a realizar por el contribuyente del ITBM, y la más importante en orden a que sobre la misma se sustentan todas las demás. La factura cumple diversas finali

(9) Vid. GEORGE EGRET: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 97.

(10) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La reforma tributaria ...", ob.cit.,pág.250.

(11) Cfr. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La reforma ...", ob.cit., pág. 252.

dades en la vida de todo impuesto.

Es el documento necesario para hacer las declaraciones tributarias obligatorias en materia de imposición sobre el ITBM. Además, la factura es el justificante en virtud del cual el contribuyente puede realizar la repetición, en cada una de las fases de comercialización, de la deducción del impuesto. El juego típico de este impuesto ha de realizarse a través de este documento, por lo que el mismo constituye su base fundamental.

También la factura cumple una finalidad de control. A través de ella la administración financiera conocerá los datos necesarios para llegar a una correcta liquidación del ITBM, e - incluso, con las limitaciones que hemos visto, también sirve para la liquidación de otros impuestos.

En torno a la facturación interesa destacar los requisitos formales de la factura y documentos análogos estipulados en la legislación panameña, según consta en el Decreto 59 de - 1977:

Artículo 8: *De conformidad con los artículos 11 y 12 de la Ley 75 de 22 de diciembre de 1976, es obligatoria la documentación de toda operación relativa a las transferencias, ventas, devoluciones, descuentos, y en general, en todo tipo de operaciones similares que realicen las personas naturales o jurldicas, u otras entidades que ejerzan actividades comerciales o similares (12).*

(12) Vid. ARTURO HOYOS y VICTORIA DE HOYOS: "El impuesto...", ob.cit., pág.44.

Toda factura o documento que le sustituya (13) y sus copias o matrices contendrá, al menos, los siguientes requisitos:

- a) Nombre o razón social y domicilio del expedidor;
- b) El número de Registro Unico de Contribuyente -RUC-;
- c) Numeración corrida (la numeración de las facturas será rigurosamente correlativa);
- d) Lugar y fecha de la emisión de la factura;
- e) Nombre del cliente y su número de RUC si lo tuviera;
- f) La descripción del bien vendido;
- g) El importe total de la venta;
- h) El importe de la operación sujeta al impuesto;
- i) El tipo tributario (en este caso el 5%);
- j) El impuesto causado;
- k) Total de la operación ($g - j = k$).

Los contribuyentes minoristas están autorizados para incluir, dentro del precio final de la venta del bien, el cinco por ciento, en cuyo caso las facturas deberán notificar que el impuesto está incluido en el precio de venta, con la leyenda de "ITBM incluido".

Y el artículo 13 del citado Decreto 59 establece:

(13) Ibidem. págs. 44 y ss.

No se podrá utilizar facturas, boletos u otros comprobantes de ventas que no reúnan las condiciones que se establezcan en el presente Decreto (14).

La obligación de conservar copia o matriz de las facturas o documentos que la sustituyan, durará todo el tiempo de prescripción del impuesto.

Los datos de la factura están establecidos, precisamente, para permitir que cumplan sus finalidades, por lo que, a falta de alguno de ellos, tales objetivos no pueden alcanzarse.

Interesa destacar, asimismo, que las facturas, por regla general, deben ser emitidas por el cedente o transmitente, es decir, por la persona que ejerce una actividad empresarial o profesional con actividades gravadas por este impuesto.

Cualquier persona que mencione el ITBM, en una factura o en cualquier otro documento análogo, se constituye automáticamente en deudor del impuesto por el mero hecho de consignarlo; y todos los sujetos pasivos, en general, están obligados a establecer en los mismos, al realizar sus operaciones mercantiles, la tasa aplicada, el importe del impuesto y el precio neto de las mercancías suministradas o servicios prestados, a fin de facilitar su ulterior contabilización y, en su caso, la deducción, si la operación o servicios correspondiese a una fase -

(14) Ibidem. pág. 45.

intermedia en lugar de a un producto final.

2.- Registración

El segundo grupo de obligaciones formales (15) se puede englobar bajo el nombre genérico de registración, y hace referencia a los registros obligatorios a los efectos del impuesto ITBM.

La necesidad de una serie de registros se comprende fácilmente si tenemos en cuenta que el ITBM, tal y como ha sido estructurado por el legislador panameño, se configura sobre el conjunto de operaciones realizadas en un período de tiempo determinado. Entonces resulta claro que deben existir los documentos contables necesarios para que se puedan considerar tales operaciones.

La primera función que cumplen los registros es, por tanto, la de permitir la aplicación del impuesto, pues estas operaciones nos ofrecen los datos necesarios a tenerse en consideración a la hora de liquidar y pagar. Además, estos datos constituyen la segunda finalidad, pues los registros sirven para facilitar la actividad de control por parte de la administración financiera, que sólo persigue el posibilitar el efectivo control de la actividad realizada por los sujetos pasivos.

El artículo 31 del Decreto 59 de 1977 dice: *Los contri-*

(15) Cfr. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La Reforma ...", ob. cit., pág. 254.

buyentes de este impuesto están obligados a llevar una cuenta de nominada "Tesoro Nacional - ITBM", en la que se acreditará el impuesto devengado en las operaciones gravadas y se debitará el monto del impuesto pagado por sus importaciones y cargado en sus adquisiciones locales. Esta cuenta no afecta el estado de Ganancias y Pérdidas.

Los impuestos pagados en las importaciones o cargados en las compras locales, que de acuerdo con lo establecido en los artículos 26 y 28 de este Decreto no puedan ser considerados como crédito fiscal, deberán ser debitados en una cuenta de gastos denominada Impuestos de Transferencias de Bienes Corporales Muebles (16).

Otras de las cuentas que afectan a esta clase de imposición al valor agregado en una contabilidad, son:

1. La adquisición de materias primas;
2. La adquisición de productos acabados o semi-acabados utilizados en el proceso productivo;
3. Adquisición de productos destinados a su reventa sin ulterior manipulación o transformación;
4. Adquisiciones de servicios propios o complementarios de la producción;

(16) Vid. ARTURO HOYOS y VICTORIA DE HOYOS: "El Impuesto sobre transferencias ...", ob. cit., pág. 45.

5. Adquisición de maquinaria y equipo de capital;
6. Adquisición de productos importados;
7. El pago o contabilización de gastos sujetos a impuestos recuperables;
8. La adquisición de Bienes Muebles sujetos al impuesto;
9. La adquisición de toda clase de bienes en idénticas condiciones a las del apartado anterior;
10. Toda clase de ventas o servicios prestados, cesión o transferencia sujeta o no al impuesto.

Ello no significa que el ITBM imponga a la empresa una mayor carga contable que la que sufre en la actualidad, sino que ésta debe concentrarse fundamentalmente en los aspectos técnicos del impuesto, porcentajes de mercancías exentas, autoconsumos, regularizaciones a prorrata, etc.

Estas exigencias pueden ser recogidas perfectamente, aunque no sin cierta perturbación, en la contabilidad de la gran empresa, mientras que tan sólo un gran optimismo permitiría esperar que se cumplan por la pequeña y la mediana empresa.

Llevar la contabilidad al día es una obligación impuesta a las empresas mercantiles, profesionales y personas naturales que lo requieran, para que, a través de ella, puedan hacerse las liquidaciones fiscales, por lo que, esencialmente, se busca rodear a la contabilidad de los requisitos formales necesarios para alcanzar una confrontación de datos en orden a la co-

modidad de la comprobación fiscal de una supuesta inspección por parte de los auditores oficiales.

3.- Declaración

El tercer grupo de obligaciones formales lo constituye la declaración (17), o mejor dicho, el conjunto de declaraciones que el contribuyente debe realizar.

El pago del impuesto está establecido que se realice en el momento de presentar determinado tipo de declaraciones. - Somos conscientes de que, en modo alguno, el pago es una obligación formal, si no sustancial, la más importante de las que debe realizar el contribuyente, y el núcleo de la obligación tributaria que persigue la finalidad de empobrecimiento de una persona en favor del Estado.

No haremos más referencia en este apartado del pago - del impuesto ITBM, por razones que en el tema de recaudación ya vimos. Las declaraciones y el pago se dan simultáneamente.

4.- Registro

El cuarto grupo de obligaciones formales lo constituyen los archivos. Los contribuyentes deberán tener archivados,

(17) Cfr. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La Reforma ...", ob.cit., pág. 257.

en la sede principal de su empresa, copias de sus declaraciones, avisos de entregas, declaraciones de comerciantes autorizados y registros y contabilizaciones fieles de todas las transacciones que proporcionen suficiente información para averiguar si se ha calculado y pagado la cantidad del impuesto debido.

También deben tenerse archivados los registros y facturas, durante cinco años, contados a partir de la fecha en que se pagó el impuesto. Estos estarán a disposición de los inspectores-audidores de la Sección de Auditoría Fiscal del Ministerio de Hacienda y Tesoro, para su inspección y comprobación.

El objetivo de la contabilidad trasciende, sin embargo, a sus repercusiones meramente fiscales. Es importante, en cualquier caso, garantizar la veracidad de su contenido. Y esta garantía puede asegurarse mediante la organización de un adecuado "control interno" permanente, contrastado periódicamente por un "control externo" o censura de cuentas independiente (auditorías) (18).

Directa o indirectamente, los datos que refleja la contabilidad patrimonial sirven para determinar las bases impositivas fiscales. En la moderna técnica fiscal, los gravámenes recaen sobre las rentas, sobre las presunciones de rentas, sobre operaciones, etc., las cuales, de un modo o de otro, son objeto

(18) Vid. ANTONIO GOXÉNS DUCH: "Los impuestos ...", ob. cit., pág. 11.

de la contabilidad. De ahí que las disposiciones fiscales reconozcan especial importancia a los datos contables.

Pero los objetivos de las demostraciones contables serán que éstos han de suministrar información óptima para:

- a) Analizar la eficacia de la administración;
- b) Servir de base para determinar la carga tributaria y otros fines de política fiscal y social;
- c) Ser utilizada como una de las fuentes de información para la contabilidad nacional;
- d) Determinar la legitimidad de las distribuciones de beneficios y servicios como orientadora de la política de la administración y de las inversiones;
- e) Servir de base para la solicitud de créditos financieros y comerciales;
- f) Servir a los inversores interesados en comprar y en vender;
- g) Ser utilizada como base para regular los precios, tarifas, situaciones crediticias, económicas, financieras, etc. (19).

Aparte del objetivo principal de la contabilidad mer-

(19) Ibidem. pág. 78.

cantil de servir a la dirección de la empresa, a esta finalidad ... deben sujetarse y subordinarse las otras finalidades que son accesorias. Una finalidad jurídica: de protección al crédito y otra finalidad fiscal para demostrar al Fisco los resultados y demás operaciones gravadas (20).

La contabilidad, tanto en los comerciantes individuales como de las sociedades y entidades sujetas a los impuestos, ha de desarrollarse con arreglo a las disposiciones del Código de Comercio. Y así se ratifica el criterio en las disposiciones en que se concede algún beneficio o desgravación fiscal; como también la obtención de las bases para el cálculo de los impuestos.

Cuando la contabilidad no se lleva con rigor, existe la tendencia a confeccionar el mínimo número de facturas, mientras que se exigen todas al proveedor para descontar al ITBM. - Esto tiene problemas en las ventas al público, pues normalmente éste no exige facturas, lo cual determina apreciables posibilidades de evasión fiscal, aparentando un menor valor agregado del real, sobre todo en procesos muy especializados.

De ello son muestra dos puntos concretos: uno de ellos se refiere a la relevancia de los datos obtenidos al recaudar este impuesto respecto al impuesto sobre la renta, ya que estos

(20) Ibidem. pág. 12.

datos, manejados para el ITBM, sirven para liquidar otros impuestos, pues existe ciertamente una comunicación de los datos obtenidos a efectos de la imposición directa o indirecta.

El segundo de los puntos se refiere a la inclusión en la factura a emitir por los contribuyentes del número que corresponde en el Registro Fiscal (21), RUC o Registro Unico de Contribuyente (archivo panameño). Esta sigla debe acompañar todas las operaciones que puedan constituir el hecho imponible de algún impuesto.

La contabilidad es la base de sustentación del ITBM y la auténtica clave para el sujeto pasivo. Si ha de conocer con toda exactitud lo que debe pagar, le interesa saber con idéntica precisión lo que puede deducir.

Todos sabemos que a través de la contabilidad analítica podemos conocer la composición pormenorizada de los elementos constituyentes de un precio final o precio de venta, y que tal suma o precio final tan sólo variará o podrá variarse frente al precio de venta impuesto por el mercado en uno tan sólo de sus componentes previsibles, el margen o beneficio neto, porque todos los demás aparecen siempre automáticamente mensurados por su propio coste.

El ITBM, precisamente, grava este último, lo que cons

(21) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La Reforma ...", ob.cit., págs. 251 y 252.

tituye un estado demostrativo de la composición del precio de venta, con la inclusión de costes y beneficios previsibles, y ello es, en principio, el instrumento para conocer los conceptos y valores propios del valor agregado.

Por su parte, los consumidores precisan también disponer de una información económica adecuada que les permita juzgar sobre las características del mercado en el que están insertos, sobre su transparencia, sobre el movimiento de los precios y sobre los motivos de las presiones de los vendedores. Es obvio que, en una comunidad moderna, las medidas político-económicas y las razones en que se apoyan deben ser conocidas sin restricción alguna por los consumidores.

La necesidad de tener datos estadísticos para hacer frente a requerimientos de los distintos sectores de la economía, en una comunidad moderna, se basa en disponer de una información económica que le sirva como apoyo de sus decisiones, es decir, para establecer diagnósticos, formular programas y seguir la ejecución de los mismos en el curso del tiempo.

Estas decisiones, para ser lógicas tienen que apoyarse en una información suficiente, veraz y rodeada de garantías que confirmen su viabilidad.

En este marco se inserta, pues, la contabilidad como fuente de información económica. La empresa produce bienes y servicios; pero es también una "fábrica" de datos económicos que

recoge, ordena, sistematiza y manifiesta la cada día más perfeccionada técnica contable, la cual nos suministra una información económica de calidad y, al ser importante el área fiscal, este progreso se fundamenta en motivaciones mucho más amplias: es el propio funcionamiento de la economía nacional lo que exige este progreso, para que el mismo se ajuste a técnicas adecuadas.

C. LA AUDITORÍA DEL ITBM EN LA EMPRESA

La auditoría del Impuesto sobre el Valor Agregado constituye una parcela específica en el terreno de la auditoría, cuyas características difieren, obviamente, según se aborde interna o externamente su aplicación.

Las finalidades de una y otra clase de auditoría comportan metodologías diferentes, que caen fuera de nuestro cometido considerado; pero la afectación a las mismas de la imposición al valor agregado constituyen, sin embargo, un acontecimiento de singular relieve que conviene en ambos casos reseñar.

De un lado, se cierne esta importancia en la técnica particular que la inspección contable ha debido arbitrar para su ejecución, habida cuenta la naturaleza del impuesto de que se trata; pero, de otro lado, la aparición del IVA ha generado una crecida demanda de la ejercitación auditora: los empresarios han multiplicado su aplicación, como consecuencia de la envergadura inherente a la gestación del impuesto y consiguiente necesidad de presentación de las declaraciones-liquidaciones, lo cual ha repercutido favorablemente en la acción extensiva del ejercicio auditor a otras áreas diferentes de la registración contable, a la vez que los poderes públicos han visto su acceso investigativo a las contabilidades privadas, gracias a la selectiva detección de errores que la mecanización le proporciona, en base al exhaustivo programa de registros que la implantación del IVA ha

traído consigo.

Refiriremos ahora el capítulo auditor del IVA, en manifestación ITBM, desde la perspectiva empresarial, dejando la cuestión de la inspección tributaria del impuesto para el apartado siguiente.

El ejercicio investigativo o tarea de control en general que toda auditoría supone constituye una actividad funcional de vigilancia que, como tal, debe:

- Asegurar que todas las directrices, instrucciones o reglamentaciones en vigor sean cumplidas a todos los niveles en todas las ramas de la actividad;
- Velar por la conservación del patrimonio de la empresa, preservándolo contra el pillaje, las transacciones prohibidas, el desorden y eventualmente contra la deshonestidad;
- Preservar a la dirección contra las informaciones inexactas o intencionadamente tranquilizadoras (22).

Estas argumentaciones, expresadas vinculadamente para la auditoría interna, creemos que son válidas también para la ejercitación externa de la misma. La auditoría externa constitu

(22) Vid. PIERRE A. DUSSAULX: "El control o Auditoría Interna". Guadiana de Publicaciones, S.A. Madrid, 1972. pág. 63.

ye, evidentemente, una de las dos vertientes que la práctica auditora ostenta desde una perspectiva empresarial. Sin embargo, las peculiaridades a que antes hemos aludido, de la auditación en relación con la imposición al valor agregado, no es en su expresión externa (aparte el caso de la inspección tributaria) donde se manifiestan, sino en la interna.

La auditoría de la Contabilidad General en relación - al IVA no constituye espécimen de notoriedad especial, dentro de la tónica general de comportamiento analítico de toda auditoría, pues su labor, en este terreno, no va más allá de considerar las cuatro siguientes situaciones (que expresamos en términos de ITBM):

- 1) Bases y cuotas del ITBM satisfechos por la empresa.
- 2) Bases y cuotas del ITBM a satisfacer por la empresa.
- 3) Impuestos ITBM a deducir por la empresa en sus liquidaciones.
- 4) Comprobación del crédito fiscal si lo hubiere.

Estas situaciones no dan lugar a metodologías específicas para su control, sino que el mismo se considera como uno más de los apartados, dentro del conjunto de cuantos constituyen la labor investigativo-auditora, que para este caso se resuelve en la certificación, básicamente, de que la Contabilidad General registra el coste de las compras y de las ventas separadamente del ITBM que les afectan.

Por su parte, la auditoría interna tiene por misión - verificar el cumplimiento de las políticas, objetivos y normas establecidas por la directiva de la empresa, así como procurar o conseguir la adecuación de medidas de control interno y métodos operativos conducentes a la eficiencia de esa investigación, recomendando las oportunas medidas para su mejora. Incluye la comprobación aludida como propia de realizar por la auditoría externa; pero, a más de ésta, comprende, fundamentalmente, la verificación de que las imputaciones de (o a) la Contabilidad General a (o de) la contabilidad analítica se efectúan correctamente, así como la cuantía de ITBM generado en cada una de las fases o centros de costes del proceso productivo: aprovisionamiento, transformación, comercial y administración.

Habida cuenta la diferencia entre valor agregado, según se considere su concepto desde un punto de vista económico o fiscal (23), la incidencia de la investigación, control o auditoría desde una u otra perspectiva resulta, por ello, diferente.

Remitiéndonos entonces al concepto económico del valor agregado, cabe decir que *el control interno dentro de la empresa, en sentido amplio, presenta una faceta técnica y otra económica de gran importancia, además de la jurídica, política y social.*

(23) Cfr. J. RODRIGUEZ VILARIÑO: Conferencia sobre "La auditoría del valor añadido a través de la contabilidad". IV Congreso de Censores Jurados de Cuentas, llevada a cabo en Sevilla, en marzo de 1979. págs. 11 y 17.

Formalmente, el control ha de observarse desde un punto de vista organizativo, fijando los canales y los responsables; es decir, implantando los procesos, determinando los órganos y, por último, caracterizando cuáles han de ser los titulares de éstos para alcanzar los fines requeridos (24).

El auditor del ITBM, por tanto, habrá de apoyarse en todos los mecanismos que le brinde el control interno, en las cuentas y registros sobre los que inciden esos mecanismos, así como en la evidencia obtenida de su labor. El factor observación es de suma importancia en toda la labor auditora interna, observación que tiene que abarcar todo el período —ciclo productivo— contable, prestándose destacable atención a todos los hechos o situaciones que revelen deficiencias respecto del desarrollo de la metodología contable implantada en general, y del ITBM, en nuestro caso particular.

Habrà de insertarse esta observación en el desenvolvimiento de la contabilidad de costes para la consecución de su finalidad, cual es la de proporcionar la información base sobre la conformación o composición de la producción, con el objeto de que las decisiones de la gerencia se sustenten sobre datos verdaderamente ciertos.

(24) Vid. E. GIRONELLA MASGRAU: "El control interno y la censura de cuentas". Ediciones ICE. Madrid, 1976. Prólogo, pág. X.

En definitiva, la auditoría interna se encamina a analizar y verificar los criterios de distribución e imputación de costes y a la determinación del correspondiente beneficio del producto resultante; es sobre el monto total de tales costes, - adicionado el margen de beneficios, sobre quien va a recaer el ITBM, en el acto de su transmisión a terceros.

Importa, por ello, conocer con claridad la estructura o composición de ese producto, en base a tales partidas (costes y beneficios), para que el empresario pueda dilucidar en cada caso la política de precios más conveniente: sea la producción de un bien intermedio o se destine al consumidor final, el hecho práctico para el comprador es que el precio de adquisición de la misma resulta incrementado por su productor en una cantidad proporcional, por el ITBM, al margen de beneficios y a los costes incorporados sin afectación del impuesto (sueldos y salarios, materias primas exentas, ...), toda vez que los costes ya gravados en el momento de su adquisición se incorporan a la producción deducido el impuesto, impuesto éste que constituye el crédito fiscal del empresario-vendedor de la producción.

Importa, por todo ello, dilucidar la génesis de un producto, y la auditoría interna tiene en su haber la fiscalización de este esclarecimiento: de una parte, para saber el ITBM que genera propiamente el proceso productivo registrado por una contabilidad, y de otra, para comprobar que todos los impuestos ITBM pagados por la empresa en sus adquisiciones coincide con el de-

ducido en sus declaraciones-liquidaciones.

El primer aspecto se corresponde con la aplicación del concepto económico del valor agregado, mientras que el segundo obedece a su consideración fiscal.

D. LA COMPROBACIÓN DEL ITBM EN LA AUDITORÍA TRIBUTARIA

Si el tributo existe con la finalidad de ser recaudado y desde que nace la formulación genérica de la Ley ..., nace un proceso o conjunto de procedimientos que tienden ... a su recaudación, ... el acreedor o sujeto activo de la obligación, es decir, la administración tributaria, es la interesada en desvelar -toda- incertidumbre haciendo líquida la prestación del deudor (25).

Estas palabras de Mantero Saenz son indicativas "in extremis", de la existencia de la institución inspectora tributaria. Las defraudaciones e infracciones tributarias constituyen el soporte último en el que se sustenta la Auditoría Fiscal; pero, a más de ella, como premisa para las inspecciones se exige contabilidad y registros que deben llevar las empresas, no sólo en beneficio de la fiscalización, sino como una ventaja económica para el interesado, pues por medio de estos datos se corrigen deficiencias o fallos en la propia registración al ser controladas impositivamente, ya que las deficiencias no justificadas o explicadas en las registraciones llevan el riesgo de un "cálculo" del fiscalizador sobre lo que debió registrarse (26).

(25) Vid. ALFONSO MANTERO SAENZ: "Procedimiento de la inspección tributaria". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979. págs. 61 y 121.

(26) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 227.

Con independencia, sin embargo, de estas genéricas — aseveraciones sobre la Auditoría Fiscal en general, es evidente que la inspección tributaria, ejercida de oficio por la administración fiscal, conducen muchas veces a la puesta en evidencia de alguna clase de infracción o defraudación tributaria, cuya conclusión es la arbitración del adecuado medio para cobro del impuesto no satisfecho, así como el establecimiento de la pertinente penalización que, de acuerdo con la naturaleza fraudulenta o defraudadora del hecho evidenciado, corresponda.

Hemos citado, no obstante, esa segunda función de la inspección tributaria, calificada de ventajosa para el inspeccionado, en tanto que, si bien es cierto que la misma es objetivo genérico en toda clase de inspección, su importancia en el Impuesto sobre el Valor Agregado destaca sobremanera. Las obligaciones contables y registrales son preceptivas para toda relación económica que pretenda hacerse valer con categoría de hecho jurídico sujeto de derechos y obligaciones, y en el Impuesto sobre el Valor Agregado los supuestos de incumplimiento de esas formalidades suelen ser más numerosos que en cualquiera otras realizaciones de la actividad económica, por la abundancia de pequeños contribuyentes en los que la práctica contable y registral es de menor habituación que en el caso de los grandes y medianos.

Tanto el control del IVA, en general, como la identificación de los contribuyentes son problemas específicos que de

ben ser resueltos. El problema no existe con respecto al contri-
buyente grande o mediano, pero sí con respecto al pequeño ... o
al que tiene la obligación de registrarse (27).

Estas palabras de De Juano ponen de manifiesto la en-
vergadura que acabamos de referir en relación con el objetivo -
de corrección que, además del de penalización, corresponde acó-
meter a la inspección tributaria, la cual, con relación al IVA,
habrá, así, de procurar (28):

- 1.- Que se cumplan los requisitos de registro de los res-
ponsables obligados.
- 2.- Que estos responsables inscritos presenten sus decla-
raciones-liquidaciones y liquiden el impuesto.
- 3.- Que el impuesto declarado concuerde con el que se de-
be declarar de acuerdo con los hechos sujetos al gra-
vamen.
- 4.- Que se establezca un sistema de información comprensi-
vo de los dos siguientes extremos:
 - a) Información afecta a las decisiones de planeamien-
to. Ello debe comprender la utilización de indica-
dores macroeconómicos diversos: estadísticas de co

(27) Ibidem. pág. 228.

(28) Ibidem. pág. 190.

mercio exterior y productividad y estudios económico-fiscales realizados o que se encuentren en elaboración referentes a evasiones sectoriales, regionales, etc. El objetivo de este capítulo informativo es el de localizar indiciariamente las presumibles localizaciones sectoriales de posibles defraudadores.

- b) Información relativa a las investigaciones que se ejecutan, esto es, recopilación de datos que permitan la detección de anomalías encubiertas en la contabilidad, como cruzamiento de compras y ventas, etc.

Los auditores fiscales habrán de incorporar las declaraciones-liquidaciones del contribuyente cuya inspección se acometa, a una carpeta fiscal correspondiente, con objeto de tenerla a mano en el ejercicio de la investigación, para cerciorarse si el mismo efectuó una declaración justa o, por el contrario, si existe alguna omisión, para proceder a practicarle el denominado "alcance" (29).

La inspección debe realizarse con conocimiento formal del sujeto pasivo, ya que la información fiscalmente significativa de todos aquellos datos que permitan el establecimiento de

(29) Todas las investigaciones tributarias que dan lugar a un pago adicional del impuesto pagado por el contribuyente, se llama "ALCANCE", que en otros términos quiere decir saldo deudor de una cuenta.

las relaciones entre las personas naturales o jurídicas y entre la base fiscal del ITBM, se constatarán, en particular, en los registros en relación con cada persona o Entidad, los datos de identificación y localización relativos a sus elementos patrimoniales, fuentes de rentas, transacciones efectuadas, así como los complementarios de nóminas de empleados, consumos, y demás, que se estime de trascendencia fiscal (30), representen estos valor agregado del bien o una operación económica de otra naturaleza cualquiera.

Los sujetos que presenten declaraciones (31), dan a conocer a la administración ciertos datos o informes con trascendencia tributaria. Pero la función pública de aplicación del tributo no puede apoyarse tan sólo en las manifestaciones o reconocimientos que los particulares formulan. La autoridad necesita averiguar la exactitud de esos datos y está facultada para rectificarlos si fuera procedente, con el fin de que las prestaciones tributarias se produzcan con arreglo a la Ley.

Es posible, además, que la administración deba procurarse, de oficio, mediante investigación, los datos necesarios para liquidar el tributo si no hubiere sido declarado. De ahí las facultades de comprobación y de investigación que las leyes

(30) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 24.

(31) Cfr. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria: "Temas ...", ob.cit., pág. 143.

otorgan a los órganos administrativos de gestión tributaria.

La comprobación e investigación tributarias se realizan mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la administración o que sean necesarios para la determinación del tributo (32).

La investigación afectaría al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya declarado parcialmente. E igualmente a los hechos imposables cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo.

Toda persona natural o jurídica, privada o pública, - por simple deber de colaboración con la administración, estará obligada, a requerimientos de ésta, a proporcionar toda clase - de datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas (33), ya que están facultados los auditores fiscales (34) para compulsar las operaciones entre varios contribuyentes, con el fin de

(32) Ibidem. pág. 144.

(33) Verificación del control cruzado, las ventas y compras efectuadas entre varios contribuyentes.

(34) Véase Nota N^o 201-09 del 15 de febrero de 1977, de la Dirección General de Ingreso del Ministerio de Hacienda y Tesoro, sobre la función de la Sección Operativa del Departamento de Auditoría Integral.

cerciorarse de que han consignado todas las transacciones, pues la correspondencia entre los datos de dos o más contabilidades da a entender que han sido llevadas o no correctamente.

El auditor fiscal, antes de entrar a hacer el análisis de las diferentes operaciones de la empresa, tendrá que tomar en cuenta varios datos del contribuyente para poder centrar su investigación, bajo el criterio que prevalezca, según sea la clase de contribuyente a quien se le esté realizando la inspección: si se trata de contribuyente clase uno o clase dos; si es persona natural o jurídica; si su número de Registro Unico de Contribuyente coincide con el puesto en las declaraciones archivadas por el contribuyente, y éste, a su vez, coincide con el número oficial RUC que descansa en los registros de la Dirección General de Ingreso; etc.

Al efectuar esta comprobación, se debe tener presente, también, que si el contribuyente es clase uno, el período declarado es mensual, y si es clase dos el período es trimestral. Una vez identificados todos estos datos del sujeto pasivo, se procede a la auditoría, en la que se deberá:

- 1) Analizar que el volumen total de las operaciones del negocio, estén éstas afectadas o no por el ITBM, han sido declaradas.
- 2) Analizar el renglón de las operaciones no gravadas o exentas en cada una de sus partidas, según los litera

les c y d del párrafo 8ª del artículo 1.057-V de la Ley 75 de 1976.

- 3) Verificar las operaciones no gravadas en las compras locales y que coincida el impuesto ITBM que se hayan cargado en éstas, así como también en las compras procedentes de las importaciones.
- 4) Comprobar si coinciden las deducciones de crédito fiscal de la declaración anterior rebajadas en la declaración última presentada.
- 5) Cerciorarse si la base del impuesto ha sido determinada según todas las normativas para la declaración y - si el impuesto pagado a la Administración está bien calculado (teniendo en cuenta tanto la base como el tipo impositivo) o, por el contrario, si el crédito fiscal resultante es el que corresponde, ya que el contribuyente, como norma general, tendrá derecho a deducir del impuesto determinado en el período, los impuestos que por concepto de ITBM, dentro del mismo período, - haya anticipado en aduanas, por la introducción al país de los bienes destinados a su actividad comercial, industrial o similar, y a sus proveedores locales por las compras efectuadas para su actividad.

Es importante destacar que, para que pueda hacerse efectiva la deducción del impuesto cargado en las compras

locales, el documento sustentador debe tener, en forma prescrita, el nombre o razón social y el número del contribuyente (RUC) de la persona natural o jurídica transmitente.

- 6) En lo que se refiere al renglón de importaciones, debe hacerse un análisis compulsado del cuadro del detalle del ITBM, pagado en las aduanas en el período, por fechas, números de declaraciones de aduanas, importe del ITBM pagado y los listados de las mercancías importadas.
- 7) Examinar las relaciones de exportaciones y reexportaciones, para compulsarlas con los montos de reembolsos solicitados por el sujeto pasivo en los Certificados con Poder Cancelatorios.

Puesto que la Administración fiscal confía en quienes perciben el IVA, es normal que estos se sometan a inspección periódicamente, y el objeto esencial de la verificación debería ser: ¿es exacta la cifra de negocios declarada?

De hecho, la investigación de las ventas sin facturas no es fácil y los jefes de los servicios de enmienda trabajan en todos los puntos litigiosos que inevitablemente surgen de un sistema tan complejo ... A mayor abundamiento, no es raro que la verificación se desvíe a una discusión de orden jurídico ... (35).

(35) Vid. GEORGE EGRET: "El impuesto ...", ob. cit., pág. 99.

Una buena solución (36) para evitar las infracciones podría consistir en advertir al contribuyente, cuya buena fé es sobreentendida, de aquellas reglas que le serán aplicadas en lo sucesivo, y de sancionarle severamente en el caso de que las in cumpla.

La fiscalización del ITBM debe ser rápida, ágil y con el fin de poder determinar, en estas intervenciones, el interés fiscal existente en cada caso. Para ello ha de tenerse en cuenta:

- 1.- Que los cargos a los fiscalizadores se efectuarán por ramos específicos, tendiendo a una correcta especiali zación de los inspectores por sectores de la activi- dad económica.
- 2.- Que han de preverse políticas diferenciales que guíen la verificación o intensidad de la misma según las dis tintas categorías de responsables.
- 3.- Que la auditoría fiscal tendrá las siguientes caracte rísticas:
 - a) Para atender a los grandes contribuyentes, se dis- pondrá de equipos altamente capacitados para la in vestigación del ITBM, dentro de la verificación ge neral;

(36) Ibidem. pág. 100.

- b) Con respecto a los medianos contribuyentes: se intensificará la tarea sobre el impuesto ITBM y, eventualmente, sobre los otros impuestos.

Este programa de fiscalización, que en la práctica tendrá que ajustarse, dado su carácter tentativo, exige no sólo el requerido apoyo de las autoridades tributarias, en general, y del resto del sector público en sus diversos niveles jurisdiccionales en particular (37), sino también la colaboración de las entidades empresariales y profesionales, medios periodísticos y de todos quienes han de prestar sustento al logro del objetivo fundamental, que es el de estructurar un sistema impositivo más justo y equitativo.

El tipo de inspección que se lleve a efectos en su forma ideal, debe ser bajo el principio de seguridad, una vez que existen unas consideraciones técnico-tributarias y económico-fiscales que obligan a que dicha inspección sirva, ante todo, por sus efectos preventivos, más que por los represivos, a la realización de una igualdad real del trato tributario.

Pero puesto que las posibilidades de defraudación son sumamente diversas, la auditoría de un sólo capítulo impositivo no sería tampoco una labor adecuada. La auditoría, por ello, del ITBM, vista la necesidad de verificaciones de otras clases

(37) Cfr. CIAT: "Primeras jornadas de Administración Tributaria". "Operación y administración del IVA en la Argentina". Buenos Aires, octubre de 1974. pág. 105.

de operaciones que le pueden afectar, habría de integrarse en una más extensa finalidad investigativa, que si bien tuviera a este impuesto como eje ejecutor, abarcaría la auditoración de otros.

Ya hemos dicho las facilidades que la mecanización — aporta a la hora de ejercitar la investigación del ITBM — en los controles del IVA, la moderna tecnología ha dado posibilidad a la administración tributaria de racionalizar parte de sus actividades, permitiendo llevar a cabo operaciones y servicios de cálculo por medio de computadoras (38)—, ello es un dato de indudable importancia para canalizar a su través otros capítulos investigativos, con los cuales se pudiera conseguir, primero, una mayor eficiencia inspectora, y segundo una mayor racionalización de su tarea.

Digamos, por último, que los documentos, informes, libros o registros cuya exhibición sea negada no podrán hacerse valer en favor del contribuyente en los trámites de determinación de las bases, tanto en la administración como en la sede contenciosa. Se entiende que debe equipararse a la negativa la declaración de que no poseen tales libros, informes o documentos.

La inspección termina con la redacción del acta en la que deben aparecer las investigaciones realizadas, los resultados obtenidos, las preguntas hechas al contribuyente o represen

(38) Vid. MANUEL DE JUANO: "Tributación ...", ob. cit., pág. 228.

tantes, y las contestaciones de estos. El acta tiene la naturaleza de un acto formal, complejo, y servirá en los trámites sucesivos como medio de prueba de lo que allí se expone (39).

En caso de violación de las obligaciones establecidas para el contribuyente, la gestión e investigación dará lugar a la imposición de las sanciones que señala para estos casos la Ley.

(39) Vid. JOSE M. TEJERIZO LOPEZ: "La Reforma ...", ob. cit., pág. 265.

E. LA ACEPTACIÓN DEL IMPUESTO

Referíamos en el tema "ESTADISTICAS DISPONIBLES" los logros que, después de la relativamente breve historia (tres años) del IVA panameño, podían constatarse, fundamentalmente desde el punto de vista de los ingresos públicos, y en las "CONSIDERACIONES SOBRE UNA POSIBLE MODIFICACION DEL IMPUESTO" aludíamos a lo que denominábamos su "viabilidad técnica", esto es, a las garantías de su funcionalidad, control y administración o, lo que es lo mismo, al grado de implantación y aceptabilidad alcanzados por el mismo. Nada dijimos, sin embargo, sobre los términos y las consecuencias que la experiencia ha deparado, desde un punto de vista administrativo-recaudatorio, en este campo, y ello es lo que nos proponemos referir ahora, a la luz de los resultados obtenidos por la Dirección General de Ingresos.

Y dos pueden ser a este respecto las observaciones a considerar: una alusiva al impacto en sí del impuesto en el ciudadano en general, y otra relativa a las consecuencias técnico-recaudatorias que las disposiciones de orden registral y contable han tenido en el contribuyente.

Respecto del primer punto, es lógico entender la aversión con que al principio fue recibido el impuesto. La no existencia con anterioridad al ITBM de imposición sobre las ventas, por un lado, y la separación del importe de éste con relación al precio, de otro, supuso la elevación, en una cuantía discrimina

da, del costo de adquisición de los bienes sujetos, que el consumidor se sintió impulsado a contestar. Se creó con ello una primera conciencia pública de protesta, que el tiempo ha ido limando en sus consecuencias, a medida que la inevitabilidad del hecho fue siendo asumida por la costumbre, no obstante lo cual algunas manifestaciones colectivas de contrariedad no dejaron de tenerse, en un principio contra todo el impuesto, y después sobre la base de que su tipo era elevado.

Manifestaciones que fueron asumidas por diferentes colectivos ciudadanos, y ello no sólo en el interior del territorio nacional, sino incluso fuera de él, como ocurrió con la Asociación de Estudiantes Panameños de Madrid, que comunicó la misma al Presidente de la República, Don Aristides Royo, en el transcurso de su visita a España en mayo de 1979.

Respecto de los problemas detectados a través de la fiscalización, dos pueden ser los grupos de éstos a considerar, según se trate de:

- a) Contribuyentes que hacen uso de facturas, y
- b) Contribuyentes que usan cintas de caja registradoras.

En los contribuyentes acogidos al uso reglamentario de facturas impuesto por la Ley, se han detectado las siguientes anomalías (40):

(40) Cfr. DIRECCION GENERAL DE INGRESOS DE PANAMA: "Tratamiento legal de los pequeños comerciantes frente al IVA en Panamá", en XXII Conferencia Técnica de la CIAT, celebrada en Bogotá (Colombia), febrero de 1980. Tomo I, págs. 7 y ss.

- 1) Las facturas no tienen el impuesto del 5% separado y no están autorizadas por la Dirección General de Ingresos para incluirlas en el precio.
- 2) Utilización de una factura para registrar varias operaciones de ventas a clientes.
- 3) No se entrega copia de la factura a los clientes.
- 4) El contribuyente no factura las ventas.
- 5) No se describe el artículo vendido en la factura.
- 6) Las facturas en algunos casos no tienen el número RUC impreso.
- 7) Utilización de facturas sin membrete y sin número correlativo.
- 8) Omitir la fecha en la factura.
- 9) Anotar las ventas en cuadernos.
- 10) No utilizar facturas ni cajas registradoras habilitadas para registrar las ventas.

En los contribuyentes con cajas registradoras las anomalías detectadas son del siguiente orden (41):

(41) Ibidem. págs. 8 y ss.

- 1) El contribuyente traslada indebidamente la máquina registradora de un local comercial a otro establecimiento (sucursal o casa central) sin informar a la Dirección General de Ingresos.
- 2) Existen contribuyentes que utilizan las cajas registradoras con las gavetas abiertas, o sea, que no marcan en ella el importe de sus ventas.
- 3) Otros marcan la tecla de exenta cuando se trata de bienes gravables.
- 4) Algunos utilizan las cajas registradoras sin la debida autorización e instrucción.
- 5) En ciertas ocasiones se ha advertido que los contribuyentes solicitan a las empresas vendedoras de cajas registradoras que les dejen las mismas a título de prueba de exhibición por varios días y, cuando las mismas se devuelven, no se extrae la cinta auditora, lo que indica que el contribuyente no piensa declarar los ingresos acumulados en esa caja.
- 6) En ocasiones, los comerciantes arguyen la pérdida o extravío de las cintas de la caja registradora o de las auditorías, lo que implica que no tiene cómo declarar las ventas.
- 7) En las auditorías preventivas se efectúan arqueos de

caja al final del día o en forma sorpresiva, detectando que el total de recibos por ventas al contado emitidos no concuerdan con los originales y el fondo en efectivo.

Al tratar este tema por separado de la Auditoría fiscal, recordamos que la eficacia de las auditorías depende más de la meticulosidad con que se lleven a cabo que de su frecuencia, ya que, por lo general, los contribuyentes no tratan a la ligera la auditoría fiscal, siendo, tal vez, ésta una de las principales razones por las que incluso aquellas empresas fiscalizadas se muestran deseosas de cumplir sus obligaciones tributarias.

Ahora bien, es claro destacar que el contribuyente se preocupe por ampararse; pero de estos, los que reciben suministro o servicio, están ansiosos de obtener una factura en la que aparezca el IVA a fin de poder reclamar la deducción de impuesto previo (ello facilita la verificación), mientras que los empresarios que proporcionan dichos artículos o servicios tendrán poco interés en ocultar en sus libros transacciones amparadas en facturas o avisos de créditos.

Como el ITBM nos facilita una mayor posibilidad de control y, por tanto, evita la discriminación de los consumidores, éstas son dos herramientas claves de utilización para detectar y erradicar los inconvenientes mencionados.

El objetivo de la inspección financiera del Estado no

debe ser otro que conseguir el mayor grado posible en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; es decir, que el porcentaje de anomalías descubiertas sea lo más bajo posible, en el sentido de que ello será evidencia de que el contribuyente cumple escrupulosamente con sus obligaciones.

Las oficinas de la Dirección General de Ingresos están siempre abiertas y propensas a realizar la función asesora, sin escatimar sacrificios; pero creemos necesario establecer una rápida asesoría fiscal que vaya encaminada a la concienciación del contribuyente y del público en general, cosa que se lograría con la promoción de conferencias, seminarios, cursillos, anuncios, comunicaciones generales, avisos recordatorios, etc., a todos los niveles impositivos, orientados para que cada cual sepa dónde empieza y termina su responsabilidad.

Puede ser una buena medida de prevención y subsanadora de cometer estas irregularidades, ya que la administración señala criterios de actuación porque la educación fiscal es utilizada como un arma poderosa de la Administración. Familiarizando a la Administración fiscal con el impuesto y los diferentes contribuyentes, se puede conseguir que estos lleven una contabilidad regular y evidenciada, facilitando operaciones de control y recaudación fiscal.

Además, puede evitarse que las empresas puedan fraccionarse en varias para escapar así del impuesto, aunque esto puede ser parcialmente eliminado por medio del establecimiento, por -

conductos jurídicos, del poder necesario para que el Departamento de la Dirección General de Ingresos pueda requerir que estas empresas se registren y obtengan su número RUC, siendo severamente controladas.

Ahora bien, dentro del marco corrector de las diferentes anomalías que hemos visto que a nivel técnico han aparecido, creemos necesario establecer un listado de estas empresas y montarles un servicio especial de vigilancia, con el cometido de asesoramiento en el terreno de los hechos, a la vez que se permita a los inspectores el poder de aplicar el "Reconocimiento de una transacción fiscal indispensable para una razonable aplicación tributaria" en actas especiales, donde el contribuyente pague el impuesto no declarado, pero sin que le sea permitido incluirlo o relacionarlo con las declaraciones oficiales presentadas.

Estas medidas no obstan a que se tomen otras más radicales, tanto de naturaleza económica como administrativa, en los casos de persistencia de esas irregularidades, ya que la rigidez de una sistemática sancionadora que desconozca la racionalidad de las diferencias de criterio en la interpretación de los hechos económicos, haría a los contribuyentes empresarios más cautelosos en sus actuaciones con relación al Fisco.

BIBLIOGRAFÍA

PRINCIPALES OBRAS, CÓDIGOS Y ARTÍCULOS CONSULTADOS

A

ABAD, MARIANO: "Impuesto sobre el Valor Añadido y Servicios Profesionales". Sesiones de Estudio de 1975 de la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores de los Tributos, bajo el título "Régimen Tributario de las Rentas de Trabajo". Editado por el Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. 342 págs.

ADMAS, THOMAS S.: "Fundamental Problems of Federal Income Taxation". The Quarterly Journal of Economics. Vol. XXV, agosto 1921. págs. 527 a 556.

AGUIRRE IBARRA, MARIA LUISA: "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Traducción del diario oficial de la Comunidad Económica Europea del 4 de abril de 1967, N^o 71. 11 págs.

ALBINANA GARCIA, CESAR: "Lo económico y lo jurídico en el fenómeno tributario". Anales de Economía. Tercera época N^{os} 5 y 8, enero y diciembre de 1970. págs. 11 a 29.

—— "Formas especiales de extinción de la deuda tributaria" en "Conferencia sobre Recaudación". Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Secretaría General Técnica. Madrid, 1970. págs. 59 a 76.

—— "El sistema fiscal en España". Ediciones Guadiana de Publicaciones. Madrid, 1974. 916 págs.

—— "Posible incidencia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en la empresa comercial". Publicaciones de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación (IRESCO). Alicante, 1979. 47 págs.

ALCAIDE INCHAUSTI, ANGEL: "Estudio introductorio en torno a las tablas input-output de la economía española". (En versión castellana del libro de W. Leontief, "Input-Output Economics"), Editorial Ariel. Barcelona, 1970. págs. 13 a 44.

—— "Análisis input-output". Editorial Guadiana de Publicaciones, S.A. 2^a edición. Madrid, 1970. 224 págs.

ALCAIDE INCHAUSTI, JULIO: "Metodología seguida para el cálculo de la base imponible sobre el valor añadido en España y el Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. págs. 161 a 186.

ALGUERO BALLESTER, JUAN: "Aplicación del I.V.A. en el mercado exterior", en "Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)". El Impuesto indirecto y el Mercado Común. Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, 1970.

ALMEIDA, ROMULO y OTROS: "Factores para la integración Latinoamericana". Fondo de Cultura Económica. México, 1966. 248 págs.

ALVARES RENDUELES, JOSE RAMON: "Valoración actual de la imposición sobre el consumo". Instituto de Desarrollo Económico. Madrid, 1971. 225 págs.

—— "El I.V.A. y la neutralidad interior", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1969. págs. 156 a 169.

ALLAN CHARLES, M.: "La teoría de la tributación". Curso de economía moderna. Alianza Universidad. Madrid, 1974. 224 págs.

AMADO, DAVID: "La Administración Pública como Instrumento de Desarrollo: Panamá". Departamento de Asuntos Económicos de la Unión Panamericana. Secretaría General de la O.E.A. Washington, D.C., 1966. 106 págs.

ARAUJO, FALCAO: "El hecho generador de la obligación tributaria". Ediciones Depalma. Argentina, 1964. 132 págs.

ARIAS VELASCO, JOSE y CARRAL LARRAURI, NOBEL: "Manual de procedimientos Tributarios". Santillana, S.A. de Ediciones. Madrid, 1968. 594 págs.

ASOCIACION LATINOAMERICANA DE LIBRE COMERCIO - ALAC: "La imposición general al consumidor y el IVA en los países Latinoamericanos". Secretaría Ejecutiva. Montevideo, 1970.

—— "Los impuestos tipo valor agregado en la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio". Síntesis mensual N° 73, programa OEA/BID. Secretaría Ejecutiva. Montevideo, 1970.

—— "Impuesto al Valor Agregado". Informe de la Reunión del grupo de expertos. Montevideo, febrero de 1971.

—— "Impuesto General a las ventas: estructura formal y funcional al tipo". Documentos ALALC/IVA/II doc. 1 al 19 de agosto de 1974. Secretaría Ejecutiva. Montevideo, 1974. 126 págs.

ASPICHUETA FRANCIA, IGNACIO: "El Impuesto sobre el Valor Añadido y las dificultades de su implantación", en Derecho Fiscal Navarro y Práctica Tributaria. Cámara Oficial de Comercio e Industria de Navarra. Pamplona, 1975.

B

BALIGANI, ALBERT VON: "El proyecto español de supresión de los impuestos de consumo estatales y municipales". Revista de Economía Política de junio a diciembre de 1965. págs. 90 a 225.

BANACLOCHE PEREZ, JULIO: "Aspectos sociológicos del Impuesto sobre el Valor Añadido". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, N^o 113, septiembre-octubre de 1974. págs. 1.369 a 1.390.

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO: "Factores para la Integración Latinoamericana". Fondo de Cultura Económica. México, 1^a edición, 1976. 248 págs.

—— "Estudio Fiscal de Panamá: Problemas y reformas propuestas". Imprenta Nuevo Mundo. México, 1964. 272 págs.

BARBA BERNAL, LEONARDO: "Perspectiva empresarial ante el Impuesto sobre el Valor Añadido: Referencia a la República de Panamá". Centro Superior de Estudios Empresariales - CESEM -. Pamplona (España), 1979. 47 págs.

BELA BALASSA, J.D.Ph.D.: "Teoría de la integración económica". UTEHA. México, 1964. 334 págs.

—— y OTROS: "Protección Arancelaria Efectiva". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. 320 págs.

BELOTTI, GIUSEPPE: "L'impatto dell'IVA sui prezzi (lievitazione fisiologica e patologica)". Estudio introductorio a "Imposta sul valore aggiunto". Collana Tributaria del Banco di Roma, N^o 2. - Italia, 1973.

BERLIRI, ANTONIO: "L'Imposta sul valore aggiunto". Editora Giuffrè. Milano, 1971.

—— "Caratteristiche dell'IVA Italiana", en "Diritto e pratica tributaria". Editora Giuffrè. Milano, 1972.

—— "Principios de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Traducción de Fernando Vicente-Arche, Domingo, Tomo III. Vol. I. Madrid, 1964.

—— "Problematica Giuridica dell'IVA", en "Aspetti Giuridici edicioni economiche dell'IVA". Editora Giuffrè. Milano, 1973.

BIRD, RICHARD y OLMAN, OLIVER: "La imposición fiscal en los países en desarrollo". Traducción de José Meza Nieto. UTEHA. - México, 1967. 588 págs.

BLUM, WALTERS y KALVEN, HARRY: "Impuesto Progresivo". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. 254 págs.

BOCCIA, ANTONIO: "Aspectos teóricos del IVA", en "La tributación en Argentina". Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1968.

BOLETIN DE LAS CORTES DE MADRID: Del 20 de julio de 1978, N^o 131 Madrid, 1978. págs. 2.854 a 2.891.

BOLETINES OFICIALES DE LA REPUBLICA DE NICARAGUA: Años 1974, - 1979 y parte de 1980. Embajada de Nicaragua en Madrid, España (sus archivos).

BORRAS, ALEGRIA: "La doble Imposición: Problemas Jurídicos Internacionales". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. 296 págs.

BOTELLA, J. y ARRANZ, A.: "Problemática del tránsito al IVA en relación con el Comercio Exterior", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1969. 521 a - 530 págs.

BRONFENBRENNER, M.: "The Japonesse Valued-Added Sales Tax". National Tax Journal. Vol. III, N° 4. diciembre 1950.

——— y LAURE, M.: "Controverse a propos de la Taxe sur la — valeur Ajoutee". Revue de Science et de Legislation Finance, - N° 4. 1953.

BRUNO, SERGIO: "Nota in margine ad alcuni lavori su imposte e convenienza ad investire", en "Studi sull'imposta sul valore - aggiunto", ed. C. Cosciani. Editora Giuffrè. Milano, 1968.

——— "Effetti della sostituzione di una imposta cumulativa - con una sul valore aggiunto in mercati non concorrenziali", en "Studi sull'imposta sul valore aggiunto", ed. C. Cosciani. Edi tora Giuffrè. Milano, 1968.

BUCHANAN, J.M.: "The methodology of Incidence Theory: a critical Review of some Recent contribution". Trabajo incluido en - "Fiscal Theory and political Economy". Chapel Hill, 1960. 197 págs.

BULLETIN FOR INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION DE 1971: "Proyec to de Impuesto sobre el Valor Añadido a implantar en Austria". Revista de Hacienda Pública Española N° 13. Madrid, 1971. págs. 177 a 183.

C

CALLE SAIZ, RICARDO: "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la - Comunidad Económica Europea". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1968. 386 págs.

——— "El impuesto sobre el tráfico de empresas". Revista de Información Comercial Española. agosto de 1964. págs. 205 a - 218.

—— "TVA, VAT, IVA, El impuesto de nuestro tiempo". Revista de Información Comercial Española, N^o 415 de marzo de 1968. — págs. 33 a 45.

—— "El IVA y su posible implantación en España". Editorial de la Revista, Información Comercial Española. Boletín Semanal, N^o 1.147 de marzo de 1969. págs. 675 a 678.

—— "Sistema fiscal en España y el Mercado Común". Guadiana de Publicaciones. Madrid, 1969. 263 págs.

—— "Los aspectos fiscales de los ajustes en fronteras". Información Comercial Española N^o 430. Madrid, 1969. págs. 51 a 60.

—— "El Impuesto sobre el Valor Añadido, Primer impuesto europeo". Introducción y selección. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. 608 págs.

—— "Métodos para determinar el valor añadido", en XVII Semana de Derecho Financiero. Editorial EDERSA. Madrid, 1969. 143 a 156 págs.

—— "La armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica Europea: una nueva propuesta". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Vol. XXIV, N^o 111. - Madrid, 1974. págs. 821 a 876.

—— y OTROS: "España y el Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. 2^a edición. 241 págs.

CAMPA, GIUSEPPE: "Imposta sul valore aggiunto e livello dei — prezzi", en di Finanza Pública de la Facoltà de Giurisprudenza dell' Università di Roma. Editora Giuffrè. Milano, 1968.

CAMPET, CHARLES: "Le régime fiscal du chiffre d' affaires et son incidence sur la productivité", O.E.C.E. Paris, 1957.

—— "Quelques aspects économiques de la taxe Française sur la valeur ajoutée". Public Finance. Vol. XII. 1957. págs. 22 a 33.

CARDELUS BARCONS, ALONSO: "Aplicación del IVA en el mercado nacional", en "Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)". "El impuesto indirecto del Mercado Común". Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, 1970.

CARDOSO MOTA, ANTONIO: "Impuesto de transacciones y comerciantes". Coimbra, 1970. 205 págs.

CASILLAS, LUIS R.: "Empleo, inversión y equilibrio externo: un análisis sobre Impuesto al Valor Agregado". El Trimestre Económico. Vol. XL (2), N^o 158, de 1972.

- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS (CIAT):
"Problemas actuales de administración del Impuesto al Valor -
Agregado en Europa y América", en Primeras jornadas de Adminis-
tradores Tributarios llevada a cabo en Argentina. Secretaría -
Ejecutiva. Panamá, 1974. 285 págs.
- "Administración del impuesto a las ventas sobre el valor
agregado". Conferencia Técnica XXII. Bogotá (Colombia), 1980.
Tomos I y II, por temas separados.
- CERVERA TORREJON, FERNANDO: "La inspección de los tributos: Ga-
rantías y Procedimientos". Instituto de Estudios Fiscales. Ma-
drid, 1975. 232 págs.
- COHEN, B.J.: "Política de Balanza de Pagos". Cursos de Economía
Moderna. Alianza Universidad. Madrid, 1975. 172 págs.
- COLM, GERHARD: "Ensayos sobre Hacienda Pública y política fis-
cal". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. 369 págs.
- CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE PANAMA: Año 1972. 120
págs.
- CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA: "Informe del Contralor —
General de la República: Por un control popular del gasto pú-
blico". 11 de octubre de 1979. Panamá (Rep. de Panamá). 441 -
págs.
- COSCIANI, CESARE: "El Impuesto al Valor Agregado". Ediciones -
Depalma. Buenos Aires (Argentina), 1969. 368 págs.
- "Problemas de la reforma tributaria en Italia". Hacienda
Pública Española, N° 8 de 1971. Madrid. págs. 35 a 52.
- "Problemas concretos de la imposición general sobre el
consumo". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, -
N° 69 de 1967. págs. 217 a 242.
- "Istituzioni di Scienza delle finanze". Unione Tipogra-
fica, Editrice (ZUTET). Torino (Italia), 1970.
- "Problemas fiscales de un Mercado Común", en Reforma Tri-
butaria para América Latina. II Problemas de política Fiscal. -
Documentos y actas de la Conferencia celebrada en Santiago de -
Chile en diciembre de 1962. Unión Panamericana. Washington, 1964.
págs. 568 a 607.
- "Problemi Fiscali del mercato comune", Editora Giuffrè.
Milano, 1958.
- "Problema fiscali della comunita economica europea". Edi-
tora Giuffrè. Milano, 1961.

CRIADO ABAD, LUIS: "El sistema fiscal como base de la política económica y social". Ediciones del Movimiento. Colección Nuevo Horizonte. Madrid, 1965. 124 págs.

CH

CHAPIN, JEAN-MICHEL: "La notion économique et la notion fiscale de Valeur Ajoutée". Revue de Science Financiere, N° 2. abril-junio 1973.

CHOZAS BERMUDEZ, ANTONIO: "Consideraciones económico-sociales para la implantación en España del IVA", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1969. 571 a 582 págs.

D

DA EMPOLL, DOMENICO: "Imposta sul valore Aggiunto e Comercio - Internazionale", en "Studi sull' Imposta sul Valore Aggiunto", ed. C. Cosciani. Editora Giuffrè. Milano, 1968.

DEBERE, MICHEL: "Reforma de los impuestos sobre el volumen de - ventas. La generalización de la T.V.A. y las modalidades de su aplicación". Bulletin de la Direction Generale des Impôts. París, julio-septiembre de 1967. (Traducido en Economía Financiera Española, N° 21, 1967). págs. 120 a 129.

DE JUANO, MANUEL: "Tributación sobre el valor agregado". Editor Víctor P. de Zavala. Buenos Aires (Argentina), 1975. 288 págs.

— "El centro de información tributaria". Publicación N° 3 de la serie Asociación Interamericana de la Tributación. Ediciones Rosario. Argentina, diciembre de 1973. 778 págs.

DE LUIS, FELIX: "Europa hacia el Impuesto sobre el Valor Añadido (Las reformas francesa y alemana del Impuesto sobre las ventas)". Economía Financiera Española, N° 21. Madrid, 1967. págs. 58 a 70.

— "Alternativas que ofrece el Impuesto sobre el Valor Añadido". Hacienda Pública Española N° 29. Madrid, 1974. págs. 13 a 48.

DE LUIS, FELIX y DIAZ MONASTERIO, GUREN: "Aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDERSA. Madrid, 1969. págs. 305 a 343.

DENOBI, J.: "El proyecto de IVA europeo. ¿Armonización o unificación de los regímenes nacionales?", en XV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDERSA. Madrid, 1967. 654 págs.

DIRECCION DE ESTADISTICA Y CENSO DE LA REPUBLICA DE PANAMA: "Panamá en cifras, años 1972 a 1976". Panamá, noviembre de 1977. - 288 págs.

—— "Panamá en cifras, años 1974 a 1978". Panamá, noviembre de 1979. 212 págs.

—— "Situación económica: Anuario de Comercio Exterior 1975". Contraloría General de la República. Panamá, 1975. 802 págs.

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA: "Estudios sobre los beneficios fiscales en los tributos de competencia de la Dirección General de Impuestos". Madrid, 1973.

DIRECCION GENERAL DE INGRESOS: "Tratamiento legal de los pequeños comerciantes frente al IVA en Panamá", en la XXII Conferencia Técnica de la CIAT. Bogotá (Colombia), febrero de 1980. Tomo I. 13 págs.

DISCHAMPS, JEAN-CLAUDE: "Comportements Economiques et Distorsions Fiscales". Presses Universitaires de France. París, 1960.

DOMINGUES DEL BRIO, FRANCISCO: "Política fiscal en acción". Instituto de Estudios Fiscales. 2ª edición ampliada. Madrid, 1973. 344 págs.

DORSA, ANTONIO: "L'Imposizione sul Valore Aggiunto". Ed. CEDAM. Padova (Italia), 1967.

DUE, JOHN F.: "Sales Taxation on the consumer". American Economic Review. Vol. LXXX. diciembre 1963. págs. 1.078 a 1.084.

—— "Alternative Forms of sales Taxation for a Developing - Country". The Journal of Development Studies. Vol. 8, N° 2. enero 1972.

—— "The Value-Added Tax", "The Western Economic Journal". Vol. III, N° 2, de 1965. págs. 165 a 171.

—— "Criterios administrativos para el establecimiento de estructuras de impuestos sobre las ventas y consumos", en "Reforma Tributaria para América Latina". Vol. I (Problemas de administración de impuestos). Programa conjunto de tributación OEA-BIR-CEPAL. Unión Panamericana. Washington, 1963.

—— "Análisis económico de los impuestos". Editorial Ateneo. Buenos Aires, 1961. Traducción de Enrique Reig. 548 págs.

—— "Impuestos Indirectos". Versión de Francisco Alvira Martín. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. 414 págs.

—— "La imposición sobre el Valor Agregado en los países en desarrollo, desde el punto de vista de la administración". CIAT. Conferencia Técnica XXII. Vol. II. Bogotá (Colombia), 1980. — págs. 104 a 123.

—— "Estados Unidos. Propuestas de Impuestos sobre el Valor Añadido en los Estados Unidos", en XV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDERSA. Madrid, 1967. págs. 583 a - 602.

DUSSART, M.J.: "Comentarios de la T.V.A.: la base d'imposition, les taux". Bulletin de l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales. Bruxelles, 1971-1972.

—— "Comentaires de la T.V.A.: l'assujetti, la livraison de biens, la prestation de services". Bulletin de l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales. Bruxelles, 1971-1972.

—— "Les restitutions et le crédit d'impôts". Bulletin de - l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales. Bruxelles, 1971-1972.

DUSSAULX, PIERRE A.: "El control o auditoría interna". Guadiana de Publicaciones. Serie la Vida de la Empresa. Madrid, 1972. - 144 págs.

E

ECONOMIA FINANCIERA ESPAÑOLA: Editorial "El Impuesto sobre el - Valor Agregado, preocupación presente y problema futuro". Economía Financiera Española, N° 28. Madrid, 1969. págs. 1 a 5.

EGRET, GEORGE: "Les aménagements de la nouvelle T.V.A. souhaités par les entreprises", en "La Réforme de la T.V.A. Incidences immédiates et perspectives d'avenir". Dunod. Paris, 1969.

—— "La T.V.A. Francesa". Quaderno XXXI. Assonime. Roma, 1963.

—— "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Ediciones Oikos— Sup. S.A. ediciones. Barcelona, 1979. 134 págs.

ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA: "Temas de derecho tributario español". Ministerio de Hacienda. 2ª edición. Madrid, 1976. 528 págs.

F

FABREGA E. RAMON y CAMPODONICO C. JOSE T.: "Código Fiscal de - Panamá". Ministerio de Hacienda y Tesoro. Litografía e Imprenta Lil. Costa Rica, 1978. 732 págs.

FERNANDEZ ORDÓÑEZ, FRANCISCO J.: "Un largo debate: los ajustes fiscales en frontera". Boletín de Estudios Económicos. Vol. XXIV, N° 77. Madrid, 1969. págs. 333 a 355.

—— "El Impuesto sobre el Valor Añadido y su posible implantación en España". Ponencia General de la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero, en "España y el Impuesto sobre el Valor Añadido". Ed. Ricardo Calle. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. págs. 316 a 376.

FERNANDEZ SHAW, FELIX: "Panamá y sus relaciones con Centroamérica". Ediciones de Cultura Hispánica. Madrid, 1964. 334 págs.

FRANK, MAX: "Etude quantitative de certaines incidences de l'instauration d'une T.V.A. en Belgique". Cahiers Economiques de — Bruxelles, N° 35. Tercer trimestre de 1967.

—— "Rendement et effets directs e indirects de la T.V.A.". Cahiers Economiques de Bruxelles, N° 48, de 1970.

FRIEDLANDER, ANN F.: "Impuestos Indirectos y precios relativos", en "El Impuesto sobre el Valor Añadido, Primer Impuesto Europeo". Ed. Ricardo Calle. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. págs. 131 a 158.

FUENTES IRUROZQUI, MANUEL: "Centroamérica: el camino hacia la - integración". Sociedad de Estudios Internacionales. Madrid, 1976. 31 págs.

—— "La economía Centroamericana". Publicaciones de la Cámara de Comercio e Insutria y Navegación de Alicante. España, 1976. 52 págs.

FUENTES QUINTANA, ENRIQUE: "El impuesto sobre el volumen de ventas: Perspectivas de una idea fiscal española". Anales de Economía. 2ª edición N° 5. enero-marzo de 1964. Madrid. págs. 1 a — 160.

—— "Hacienda Pública: Introducción, Presupuesto e Ingresos públicos". Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid. Reimpresión de 1973. 510 págs.

—— "Política Fiscal e integración Europea". A. García y — otros. Trabajo incluido en España ante la integración económica Europea. Editorial Ariel. Barcelona, 1966. págs. 121 a 139.

—— "Consecuencias de la recaudación y contabilidad sobre los principios fundamentales de la imposición", en "Conferencias sobre recaudación". Ministerio de Hacienda. Servicios de Publicaciones. Madrid, 1970. págs. 11 a 23.

G

GACETA OFICIAL N^o 18.244: De 30 de diciembre de 1976. Contenido de la Ley 75 de 22 de diciembre de 1976. "Impuesto de Transferencias de Bienes Corporales Muebles con Crédito Fiscal y se otorga algunas exenciones tributarias". Organó Oficial del Estado. Panamá, 1976. págs. 14 a 16.

GACETA OFICIAL N^o 18.301: Del 25 de Marzo de 1977. Contenido de la "Reglamentación de la Ley 75 del 22 de diciembre de 1976, en el Decreto N^o 59 de marzo de 1977". Organó Oficial del Estado. Panamá, 1977. págs. 1 a 27.

GAMIR, LUIS: "La medición del proteccionismo arancelario español: El análisis de los aranceles nominales y la teoría de la protección efectiva". Revista de Moneda y Crédito N^o 112. Madrid, 1970. págs. 3 a 46.

GARCIA MARGALLO RIAZA, MANUEL: "I.V.A. Regímenes especiales", - en XVII Semana de Estudio de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1969. págs. 462 a 495.

—— "El fabricante en el impuesto sobre las ventas. Derecho comparado: Francia". Revista Crónica Tributaria N^o 21. Madrid, 1977. págs. 141 a 144.

—— "Impuesto sobre el Valor Añadido y el Mercado Común Europeo". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. 493 págs.

—— "Impuesto sobre el Valor Añadido. Sexta Directriz del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas". Revista Crónica Tributaria N^o 22. Madrid, 1977. págs. 179 a 213.

GARCIA DE VINUESA Y ZABALA, C.: "El Impuesto Belga sobre el Valor Añadido en el marco de la armonización fiscal de la C.E.E.". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XXI, N^o 95. Madrid, 1971. págs. 1.063 a 1.110.

GAUDEMMENT, PAUL MARIE: "Precies de finances publiques". Tomo II. Edición Montechrestien. París, 1970. 386 págs.

GIL VALDIVIA, GERARDO: "El establecimiento del Impuesto sobre el Valor Agregado en México". Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Vol. 10. septiembre-diciembre de 1977. págs. 349 a 363.

GIULIANI, G.: "Compendio dell'IVA". Editora Giuffrè. Milano, 1977. 176 págs.

GONZALEZ PAEZ, EDUARDO: "Recursos y Garantías del contribuyente". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1977. 266 págs.

GONZALES SANCHEZ, MANUEL: "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. 342 págs.

GOXENS DUCH, ANTONIO: "Los impuestos y la contabilidad: Defensa contable del contribuyente para pagar lo justo". Boixareus Editores-Marcombo. Barcelona, 1979. 2ª edición. 146 págs.

GRIZIOTI, BENVENUTO: "Principios de la política. Derecho y ciencia de la Hacienda". Instituto Editorial Reus. Madrid, 1958. - 560 págs.

GROPPA, VICTOR y LEZCANO, MARCELO RAMON: "La cooparticipación - federal de Impuestos". Trabajo presentado en las cuartas jornadas tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la capital federal de Argentina, reunidos en Mar del Plata. agosto 1974.

GUERRA DE VILLALAZ, AURA y OTROS: "Síntesis de la Legislación Panameña relacionada con los negocios". Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Panamá. Impresora Panamá, 1970. 478 págs.

GUINERA, VICENTE: "Manual práctico del impuesto de consumos". Imprenta de Ramón Moreno y Ricardo Rojas. Madrid, 1882. 168 págs.

GUTIERREZ ORTIZ, ROMAN: "Impuesto sobre el volumen de negocios: de la cascada al valor añadido", en XV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1967. págs. 35 a 77.

H

HANSEN, ALVIN H.: "Política fiscal y ciclo económico". Fondo de Cultura Económica. 3ª reimpresión. México, 1973. 384 págs.

HERNANDEZ DE LA TORRE Y GALAN, CARLOS: "Implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en Inglaterra". Revista Crónica Tributaria N° 4. Madrid, 1973. págs. 83 a 90.

HERSHEL, FEDERICO JULIO: "Ensayos sobre política Fiscal". Editorial de Derechos Reunidos, S.A. Madrid, 1975. 764 págs.

HERRERA CASTILLON, LUIS: "Las juntas arbitrales de aduana". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1977. 184 págs.

HOUTTE, BARON VAN: "La influencia de la integración económica europea sobre la evolución del régimen fiscal de Bélgica". Hacienda Pública Española N^o 13. Madrid, 1971. págs. 69 a 75.

HOYOS P., ARTURO y HOYOS, VICTORIA de: "El Impuesto sobre Transferencias de Bienes Muebles - ITBM". Editorial Litho. Impresora Panamá, S.A. Panamá, 1977. 124 págs.

I

IGLESIAS SUAREZ, ALFREDO: "Posibilidades y efectos de la implantación en España de un Impuesto sobre el Valor Añadido". Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, de la Universidad de Santiago de Compostela. Galicia (España), 1979. 24 págs.

INFORMACION COMERCIAL ESPAÑOLA: Redacción. "Ajustes Fiscales y Comercio Exterior". Editorial, Revista N^o 430. junio de 1969. - págs. 21 a 34.

— "Curso de Comercio Exterior". Secretaría General Técnica del Ministerio de Comercio y Turismo. ICE. Madrid, 1978. 400 - págs.

INFORME DE LA REAL COMISION DE LA INVESTIGACION SOBRE LA FISCALIDAD: "Informe Carter: Impuestos Indirectos; Administración Tributaria; Consecuencias del Informe". Vol. IV (tomos 5 y 6 del Informe). Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1975. Tomo N^o 5, 265 págs. Tomo N^o 6, 359 págs.

INSTITUTO INTERAMERICANO DE ESTADISTICA: "Actividades estadísticas de las Naciones Americanas: Panamá". Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1977. 76 págs.

INSTITUTO SUECO: "Información sobre Suecia: Los impuestos en Suecia". Abril de 1980.

J

JACQUES, NEME y COLETTE NEME: "Organizaciones Económicas Internacionales". Editorial Ariel. Colección Demos. Barcelona, 1974. - 572 págs.

JOHR, W.A. y SINGER, H.W.: "El papel del economista como asesor oficial". Fondo de Cultura Económica. México, 1972. 160 págs.

JUAN PEÑALOSA, JOSE LUIS DE: "El IVA y la neutralidad exterior", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDERSA. Madrid, 1969. págs. 169 a 204.

K

KALDOR, NICHOLAS: "Impuesto al gasto". Fondo de Cultura Económica. 1ª reimpression. México, 1969. 252 págs.

—— "El papel de la tributación en el desarrollo económico". Trabajo recogido en "Reforma para América Latina: Problemas de Política Fiscal". Unión Panamericana. Secretaría de la O.E.A. Washington, D.C. 1964.

L

LAGARES CALVO, MANUEL J.: "Incentivos fiscales a la inversión privada". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. 376 - págs.

—— "La distribución de la carga tributaria", en "El reparto de la carga fiscal". Vol. I. Centro de Estudios Fiscales del Valle de los Caídos. Madrid, 1975. págs. 121 a 172.

LAURE, MAURICE: "Au Secours de la I.V.A.". Presses Universitaires de France. París, 1957. 259 págs.

—— "Tratado de Política Fiscal". Editorial de Derecho Financiero. Traducción de Manuel García Margallo Ríaza. Madrid, 1960.

—— "Los fundamentos económicos del IVA", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1969. págs. 43 a 67.

—— "El T.V.A. un tema para debate". Editorial del Boletín - Semanal N° 1.145 de 1969. Información Comercial Española. Madrid, 1969. págs. 563 a 565.

LE MINISTRE FINANCES: "La T.V.A. pratique: Taxe sur la Valeur Ajouree". Institut Belge d'Information et de documentation. Bruxelles, 1969. 32 págs.

LINARES DE ROSALES, MARTIN: "El significado de la armonización fiscal Internacional". Boletín de Estudios Económicos, separata del vol. XXIV, N° 77 de 1969. Bilbao. págs. 295 a 303.

LINDHOLM, RICHARD W.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido: Literatura disponible", en "El Impuesto sobre el Valor Añadido, Primer Impuesto Europeo". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. págs. 613 a 634.

—— "Integrating a Federal Value Added Tax with State and Local Sales Levies , Proceedings of National Tax". Association Seminar on "Balancing our Federal State Local Fiscal System", 1971; National Tax Journal. Vol. XXIV, N° 3. septiembre 1971. págs. 121 a 132.

LIPSEY, RICHARD G.: "Introducción a la Economía Positiva". Editorial Vicens Vives, décima edición. Barcelona, 1977. 918 págs.

LIZANO FAIT, EDUARDO: "El Mercado Común y la distribución del Ingreso". Editorial Universidad Centroamericana. San José de Costa Rica, 1970. 176 págs.

——— "El proceso de integración económica", en "Centroamérica Hoy". Siglo XXI editores, S.A. 2ª edición. México, 1976. págs. 160 a 235.

LOPEZ BERENGUER, JOSE: "Condiciones para la aplicación del Impuesto del Valor Añadido", en "El Impuesto sobre el Valor Añadido, posible sustitución del Impuesto sobre el Tráfico de Empresa". Asociación para el progreso de la Dirección. Madrid, 1970. págs. 19 a 30.

LL

LLUCH SANZ, CAMILO: "La aplicación del IVA en los países de la C.E.E.". Información Comercial Española, N° 474. Madrid, 1973. págs. 149 a 154.

M

MAGANA, ALVARO: "Régimen fiscal Centroamericano". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 69. Madrid, 1969. págs. 283 a 304.

MAGRO MAS, ALEJANDRO: "Comercio Internacional: El GATT". Guadalupe de Publicaciones. Colección Biblioteca Universitaria de Economía. Madrid, 1968. 224 págs.

MALGREM, HAROLD B.: "El problema de los ajustes fiscales en frontera: La armonización tributaria europea y la situación de las empresas estadounidenses". Información Comercial Española N° 430, junio de 1969. págs. 101 a 107.

MALLAQUI QUIJANO, WILLIAM G.: "Texto Único del Impuesto a los bienes y servicios (IVA)". Editorial Nueva Educación. Lima (Perú), 1976. 223 págs.

MANTERO SAENZ, ALONSO: "Procedimiento de la Inspección Tributaria". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979. 444 págs.

MATTIELLO CANALES, ANGEL ANTONIO: "El Impuesto al Valor Agregado en México y sus perspectivas". Editorial IEE, S.A. México, 1979. 96 págs.

— "Los efectos financieros, económicos, contables y administrativos en México del Impuesto al Valor Agregado". Editorial IEE, S.A. México, 1980. 496 págs.

MARCON, JORGE y PAVESI, PEDRO F.J.: "Un Impuesto al Valor Agregado para Argentina". Editorial Ateneo. Buenos Aires, 1973.

MARTI MINGARRO: "Problemática general del IVA. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El impuesto indirecto del Mercado Común". Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación. Barcelona, - 1970.

MARTINEZ GENIQUE, ALBERTO: "Los métodos objetivos de determinación de bases y el IVA", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1969. págs. 747 a 785.

MARTINEZ MARTINEZ, DIONICIO: "La armonización de los impuestos en las Comunidades Económicas Internacionales". Boletín de Estudios Económicos. Vol. XXIV N^o 77. Bilbao (España), agosto de 1969. págs. 357 a 389.

MASGRAU GIRONELLA, E.: "El control interno y la Censura de Cuentas". Biblioteca del Instituto de Censores y Jurados de Cuentas en España. Ediciones ICE. Madrid, 1976. 270 págs.

MAZARS, ROBERT: "Les incidences de la nouvelle T.V.A. sur la gestion financière et la compatibilité des entreprises", en "La reforma de la T.V.A.". Incidences immédiates et perspectives - d'avenir. Dunod. París, 1969.

MEADOWS DONELLA H. y OTROS: "Los límites del crecimiento". Informe del Club de Roma sobre predicamento de la Humanidad". Fondo de Cultura Económica. México, 1975. 256 págs.

MELLA VILLAR, CARLOS: "La repercusión sobre los precios de la posible implantación del IVA", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1969. págs. 530 a 571.

MESSERE, K.: "Los ajustes fiscales en fronteras", en "El Impuesto sobre el Valor Añadido, Primer Impuesto Europeo". Ed. Ricardo Calle. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. págs. - 227 a 254.

MINISTERIO DE HACIENDA DE COSTA RICA: "Código Tributario de la República de Costa Rica". San José, 1975. 40 págs.

MINISTERIO DE HACIENDA CHILENO: "Decreto Ley 825 de 1974: Impuesto al Valor Agregado". Santiago de Chile, 1974. págs. 139 a 151.

MINISTERIO DE HACIENDA DE IRLANDA: "Libro blanco acerca del Impuesto sobre el Valor Añadido". Irlanda, 1971. 59 págs.

MINISTERIO DE HACIENDA Y TESORO DE PANAMA: "Memoria anual del Ministerio de Hacienda y Tesoro que presenta a la Honorable Asamblea de Representantes". Panamá, octubre de 1979. 107 págs.

MONTESQUIEU, CHARLES DE SECONDAT. BARON DE: "Del Espíritu de las Leyes". Res Pública. Clásicos del pensamiento político y social. Traducción al castellano por Mercedes Blasquez y Pedro de Vega. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, 1972. 520 págs.

MORENO TORRES, JOSE LUIS: "La estructura empresarial española y el IVA", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1969. págs. 376 a 404.

MOXO, SALVADOR DE: "La alcabala: sus orígenes, conceptos y naturaleza". Instituto Balmes de Sociología. Madrid, 1963. 220 págs.

MULLER, ANDRE: "L' assiette réelle de la Taxe sur la Valeur Ajoutée". Librairie Dalloz. París, 1965.

MUSGRAVE, RICHARD A.: "Sistemas Fiscales". Ediciones Aguilar. Madrid, 1973. 392 págs.

MUTUALIDADES DEL CUERPO DE INSPECTORES DE LOS TRIBUTOS: "Problemas Tributarios actuales". Secciones de Estudio Asamblea. España, 1972. 222 págs.

MYRDAL, GUNNAR: "Los efectos económicos de la política fiscal". Ediciones Aguilar. Madrid, 1962. 362 págs.

N

NAHARRO MORA, JOSE MARIA: "Los Impuestos sobre la producción y el consumo y el desarrollo económico", en "Reforma tributaria para América Latina". Vol. II; problemas de política fiscal, - programa conjunto de tributación O.E.A./B.I.D./C.P.A.L. Unión Panamericana. Secretaría General. O.E.A. Washington, D.C. 1964.

NEUMARK, FRITZ: "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. 480 págs.

——— "Neumark Report on Fiscal and Financial Committee on Tax Harmonization in the common Market". Chicago, III. Commerce Clearing House, 1963. págs. 46 a 130.

O

OAKLAND, W.H.: "The Theory of the Value-Added Tax". Nat. Tax.J., June-1967. págs. 119 a 136.

OCDE: "La adopción del Impuesto sobre el Valor Añadido (TVA)". L'observateur de l' OCDE N^o 441, febrero de 1970. Traducción de María Teresa Moreno Samarriba. Hacienda Pública Española N^o 1. Madrid, 1970. págs. 215 a 226.

OTERO NOVAS, JOSE MANUEL: "La tendencia española hacia la implantación de un Impuesto sobre el Valor Añadido". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Vol. XXV, N^{os} 116 y 117. Madrid, 1975. págs. 485 a 521.

P

PAREDES, MARCOS: "El lujo y el Fisco". Revista Moneda y Crédito, N^o 24. Madrid, marzo de 1948. págs. 64 a 80.

PARMA, PIERO: "Innovazioni contabili in regime I.V.A." (Conferencia en el Seminario dirigido por Calogero Vinci y organizado por So. Revi. S.P.A. y Ed. Pirola, celebrado en Torino, el 21 y 22 de noviembre de 1972). Trabajo impreso en libro de Vinci: L' imposta sul Valore Aggiunto e la sua pratica applicazioni nelle imprese. Ed. L. di. G. Pirola. Milano, 1973.

PEREIRA, RENATO: "Fuerzas Armadas de Panamá". Editorial Universitaria. Panamá, 1973.

PERONA LARRAZ, JOSE LUIS: "El Impuesto sobre el Valor Añadido: Posibilidades y propuestas". Economía Financiera Española, N^o 28. Madrid, 1969. págs. 16 a 37.

—— "Ensayo sobre clasificación tributaria: C.U.C. e I.V.A.". Economía Financiera Española N^o 30. Madrid, 1969. págs. 113 a 122.

PERONA VILLAREAL, DIEGO: "Análisis del Valor Añadido". Economía Financiera Española N^o 21. Madrid, 1967. págs. 41 a 57; y N^o 23 de 1968. págs. 34 a 48.

—— "Valor Añadido: productividad y Tributación". Edición del Autor. Diciembre de 1968.

—— "I.V.A. Tipo impositivo", en XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDERSA. Madrid, 1969. págs. 446 a 462.

—— "La distribución de la carga tributaria en España". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. 527 págs.

PHILIPPE, JEAN JACQUES: "La taxe sur la valeur ajoutée". Technique et économie. Paris Berger. Levanet, 1973. 351 págs.

FIGOU, ARTHUR C.: "Hacienda Pública". Instituto de Estudios - Fiscales. Reimpresión de 1962. Madrid, 1974. 368 págs.

PIERRE, BELTRAME: "Los sistemas fiscales". Editorial Oikos-Tau, S.A. Ediciones. Barcelona, 1977. 144 págs.

PIQUE BATLLE, RICARDO: "La problemática administrativa del IVA", en "Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El Impuesto indirecto del Mercado Común". Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación. Barcelona, 1970.

PRESTON, HOWARD M.: "The Michigan Business Activities Tax viewed by operators of small establishments", en Proceedings of the Forty-eighth Annual Conference on Taxation. National Tax Association. Detroit (Michigan), octubre 1965.

PUERTO CELA, MARIANO: "Estimación econométrica del valor añadido: Una aplicación de las funciones de producción agregadas". Hacienda Pública Española, N^o 29. Madrid, 1974. págs. 49 a 117.

R

RAGA GIL, JOSE T.: "Política Fiscal y redistribución de las Rentas". Editorial Moneda y Crédito. Madrid, 1978. 112 págs.

RAPPORT DU COMITE FISCAL ET FINANCIER (INFORME NEUMARK), 1962: Versión al castellano de la Comisión del Plan de Desarrollo, bajo el título "Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea". Madrid, 1970.

REBOUD, LOUIS: "Los sistemas fiscales y el Mercado Común". Instituto para la Integración de América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo. Buenos Aires, 1966. 746 págs.

REKTENWALD, H.C.: "Teoría de la traslación de los impuestos". - Edición de Derecho Financiero. Madrid, 1970. 233 págs.

REVIGLIO, FRANCO: "Gli effetti dell' IVA sui prezzi", en la Reforma Tributaria. Vol. I. Instituto per Documentazione e gli Studi Legislative. Editora Giuffrè. Milano, 1972.

REVISTA DE ECONOMIA POLITICA N^o 60: "Valoración actual de la imposición sobre el consumo: elementos teóricos para su utilización nacional en un sistema fiscal moderno". Comentarios a este libro de, Alvarez Rendueles. Madrid, 1972. págs. 199 a 210.

REVISTA TIEMPO: "El IVA en México" (artículo), del 17 de diciembre de 1979. México.

RIZZARDI, RAFAELE: "Prontuario I.V.A. (Facturación, registros, declaraciones, versamenti, contabilidad, recálculo costos e ricavi. Detassazione I.G.E.)". Editor L. di G. Pirola. Milano, 3^a edición. 1973.

RIZZITIELLO, TERESA: "Incidencia delle veria forme di imposta sul valore aggiunto, nel breve periodo", en Studi sull' Imposta sul valore aggiunto. Ed. C. Cosciani. Studi di Finanza Publica de la Facoltà di Giuridisprudenza dell' Università di Roma. Editora - Giuffrè. Milano, 1968.

RODRÍGUEZ VILARIÑO, J.: "Conferencia: La auditoría del Valor - Agregado a través de la contabilidad analítica". IV Congreso de Censores de Cuentas. Sevilla, marzo de 1979. 277 págs.

ROJO, LUIS ANGEL: "Renta, precios y balanza de pagos". Alianza - Editorial, 4^a edición. Madrid, 1978. 510 págs.

ROMANI, FRANCO: "Alcune discussioni inglesi sulla imposta sul valore aggiunto", en Studi sull' imposta sul valore aggiunto. Ed. C. Cosciani. Editora Giuffrè. Milano, 1968.

ROSEMBUJ, TULLIO: "¿Qué son los impuestos?". Biblioteca de Divulgación. Editorial La Haya Ciencia. Barcelona, 1977. 80 págs.

RUETE, LUIS ARCO: "Doble imposición internacional y derecho tributario Español". Ministerio de Hacienda. Madrid, 1977. 384 págs.

S

SALGADO ALLEGRETI, MARIA de: "El Impuesto al Valor Agregado".- Ediciones de la Dirección de Ingreso de Argentina. Buenos Aires, 1974.

SALVADOR MERINO, GERARDO: "La empresa española ante el I.V.A.", en XVII Semana de Estudios de Derechos Financieros. Editorial EDESA. Madrid, 1969.

SANCHEZ SERRANO, LUIS: "La declaración tributaria". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1977. 444 págs.

SANCHO, JOSE: "Unión económica y aduanera: su conciencia necesaria". Editorial Universitaria Centroamericana. Colección Integración. San José de Costa Rica, 1970. 144 págs.

SANDOERG, L.P.: "Un Impuesto sobre el Valor Añadido en Suecia", en XV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial EDESA. Madrid, 1967.

SAUVY, ALFRED: "¿Crecimiento Cero?". Editorial Dopesa. Barcelona, 1973. 256 págs.

SCARLATA FAZIO, M.: "Panoramica dell imposta sul valore aggiunto". Bolletino Tributario d'Informazioni, 1971. págs. 1.160 a 1.170.

SCHMOLDERS, G. HUNTER: "Teoría general del Impuesto". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1962. Traducción de Luis Martín Merino.

—— "Los Impuestos sobre el volumen de ventas", en Tratado de Finanzas. W. Cerioffet F. Neumark. Editorial Ateneo. Buenos Aires, 1961. págs. 590 a 634.

—— "Turnover Taxes". International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam, 1966.

SCIOSCIOLI, VALERIA: "Rassegna della Letterature Nord-Americana sulla Imposta sul valore aggiunto", en "Studi sull' Imposta sul valore aggiunto". Ediciones C. Cosciani. Editora Giuffrè. Milano, 1968.

SERVICIOS DE ESTUDIOS DEL BANCO URQUIJO: "El proceso de reforma fiscal: Balances y perspectivas". Revista Perspectiva Económica. mayo-junio de 1980. Encuadernación Cabe-Cardé, S.A. Valladolid (España), 1980. 60 págs.

SEVILLA SEGURA, JOSE V.: "Flexibilidad Impositiva: Un estudio económico del Sistema Fiscal español". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976. 370 págs.

—— "Principios de la armonización fiscal en la C.E.E.". Hacienda Pública Española N^{as} 6 y 7. Madrid, 1970. págs. 103 a 120.

SHOUP, CARL S.: "Theory and background of the value added Tax", en "Proceedings of the National Tax association". E.R.B. Sacramento. California, 1956. págs. 6 a 19.

—— "Aspectos impositivos de la integración económica internacional". Trabajo recogido en la obra "El Impuesto sobre el Valor Añadido, Primer Impuesto Europeo". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971. págs. 161 a 225.

—— "Consumption Tax and Wages type and Consumption type of Value-Added Tax". National Tax journal. Vol. XXI, N^a 2. junio de 1968. págs. 153 a 161.

—— "The theory of Harmonization of Fiscal Systems", en "Comparison and Harmonization of public Revenue Systems, especially of fiscal Systems". Institut International de Finances publiques. Congres de Luxembourg. XIX session. Septiembre 1963. I.I. F.P. Nueva York, 1966. págs. 23 a 42.

—— "Public Finance". Aldine Publishing Company. Chicago, - Illinois. 2^a edición. 1970.

—— "Los impuestos directos e indirectos y su influencia sobre el comercio internacional: La desgravación de las exportaciones y la tributación compensatoria de las exportaciones en el impuesto de ventas", en Información Comercial Española N^o 430. Madrid, 1969. págs. 34 a 40.

SIETO, VICENZO: "Il Concetto di valore aggiunto nella statistica economica". Revista della Guardia di Finanza, año XVII, N^o 3. - mayo-junio de 1968.

SOLER ROCH, MARIA TERESA: "Los recargos de prórroga y apremio en los tributos". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. — 212 págs.

SOTO GUINDA, JOAQUIN: "El Impuesto sobre el Valor Añadido: Sus efectos económicos". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, - 1978. 524 págs.

STEFANI, G.: "L' harmonisation des impôts indirects et la politique économique et Sociale de la C.E.E. et des pays Membres", en Cahiers Economiques de Bruxelles, N^o 35, tercer trimestre. Bruselas, 1967. págs. 331 a 346.

STAFFA, ANTONIO: "Ristrutturazione contabili derivante dall' applicazione dell' I.V.A.", en Aspetti Giuridici Ed. "Economici dell' I.V.A.". Editora Giuffrè. Milano, 1973.

STUDENSKI, PAUL: "The place of a value-added Tax in a War Time Fiscal Program". Preliminary memorandum, mimeographed. New York University. abril de 1942.

—— "Toward a Theory of Business Taxations". The journal of political Economy. Vol. XLVIII, N^o 5. octubre de 1940.

SULLIVAN, CLARA K.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978. 400 págs.

—— "The Search for Tax Principles in the European Economic Community". The Law School of Harvard University. Cambridge, - 1963.

—— "Concepts of Sales Taxations", en "Readings on taxations in developing countries". Ed. R. Bird y O. Oldman. The Hopkins Press. Baltimore, 1964. págs. 319 a 359.

SWANN, DENNIS: "La economía del Mercado Común". Curso de Economía Moderna. Alianza Universidad. Madrid, 1974. 232 págs.

I

TARBELLINI, PAOLO M.: "I Professionisti e l' I.V.A.". Editora Giuffrè. Milano, 1973.

TEJERIZO LOPEZ, JOSE MANUEL: "La reforma tributaria Italiana". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. 344 págs.

TIMBERGEN, JAN: "Les distorsions et leur Correction". Revue d' Economique Politique. Vol. LXVIII. Enero-febrero de 1958. págs. 256 a 263.

TORRES GONZALEZ, FRANCISCO: "Principios de la economía de mercado: Introducción, Microeconomía, Dinero, Macroeconomía". Editorial Magisterio Español. Madrid, 1977. 626 págs.

TRAMONTANA, ANTONIO: "L' Imposta sul valore aggiunto come strumento di politica Economica", en "Studi sull' Imposta sul' valore aggiunto". Ed. C. Cosciani. Colecc. Studi di Finanza Publica de la Facoltà di Giurisprudenza dell' Università de Roma. Editora Giuffrè. Milano, 1968.

V

VALLE SANCHEZ, VICTORIO: "La distribución de la carga tributaria: Aspectos cuantitativos generales en el reparto de la carga fiscal". Vol. I. Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caidos. Madrid, 1975. págs. 3 a 40.

——— "Efectos económicos del presupuesto". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972. 606 págs.

——— y OTROS: "El reparto de la carga fiscal". Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caidos. Ediciones Aguilar, S.A. Tomos I, II y III. Madrid, 1975.

VARONI, EZIO: "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1973. 358 págs.

VELA PASTOR, MANUEL: "Contabilidad y Fiscalidad". Discurso leído en la solemne apertura de curso, 1978-1979, en la Universidad de Valencia. Secretariado de Publicaciones. Valencia (España), 1979. 32 págs.

VEREDA ESPADA, JACINTO: "Economía Internacional". Ediciones ICE. Madrid, 1974. 380 págs.

VERNHOLES, ALAIN: "Francia: Entrada en vigor el 1^a de enero de la Reforma de la T.V.A.". Revista Económica Financiera Española N^o 21. Madrid, 1967. págs. 110 a 119.

VITALIA, A. y SESSA G.: "La política fiscale della Comunità Economica Europea". CEDAM. Padova (Italia), 1969.

