

Luis Díaz-Monasterio-Gurén, Félix de y Arco Ruete, Luis del, <i>La distribución de las fuentes de ingresos impositivos en una hacienda federal</i> . . . . .	558
DOLORS BEATRIZ CHAPOY BONIFAZ	

ción de la CIAT, se ha avanzado considerablemente, hasta el grado de lograr que la alternativa incluida en el capítulo 8 del libro, que escogieron originalmente México y Costa Rica como la más adecuada, haya obtenido ya un consenso general en las Conferencias de Plenipotenciarios en las que han tenido lugar las referidas negociaciones, sujetas sólo a algunas modificaciones. El éxito de la negociación sólo depende ahora de que se logre una solución política a la manera de calcular ciertos volúmenes, porcentajes y precios para la implementación del sistema.

La contribución de los autores es enorme. De acordarse un tratado con base en las opciones incorporadas en este libro, se estará creando por primera vez un sistema de conservación y explotación pesquera en el que el recurso se trate como un bien común, por lo menos desde el punto de vista pragmático, de los países con costas y que pescan en la región, independientemente de que se encuentre dentro o fuera de la jurisdicción nacional marina. Más aún, en otras regiones oceánicas del mundo se espera con ansiedad que se llegue a un acuerdo final en el Pacífico Oriental para poder usar de esta experiencia. Lo anterior quiere decir que se trata de un trabajo pionero que abrirá un nuevo capítulo en el derecho internacional de los recursos naturales.

Alberto SZÉKELY

LUIS DÍAZ-MONASTERIO-GURÉN, Félix de y ARCO RUETE, Luis del *La distribución de las fuentes de ingresos impositivos en una hacienda federal*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1978, 345 p.

Los autores empiezan por estudiar las modalidades de organización política que desembocaron en la formación de los estados federales, y concluyen que si bien la mayoría de las naciones hoy existentes han adoptado la forma de estados unitarios, existe un número importante de países federales, entre los que se encuentran las dos superpotencias y varios de los países más industrializados.

Probablemente es en el aspecto económico donde la fórmula federal presenta sus mayores debilidades. Se le objeta porque supone el establecimiento de innecesarias barreras que dificultan la libre circulación de personas, bienes y servicios dentro del propio país y en definitiva impiden el buen funcionamiento de la economía. Al suponer duplicidad de órganos y servicios constituye una fórmula más cara de organización. Pero en primer lugar el federalismo político no necesariamente supone el federalismo económico, y además la fórmula federal puede compatibilizarse con una distribución de competencias que permita una eficaz política económica y suprima las barreras antieconómicas, ya que el federalismo no supone autarquía, no crea compartimientos estancos dentro del estado nacional.

La cuestión básica en un régimen federal es la distribución de competencias entre el estado federal y los estados miembros, que responderá al concepto que se tenga de lo que deben ser materias en las que ha de primar el interés común y en las que pueden prevalecer los intereses particulares de los estados miembros.

Al tratar el tema de los sistemas de distribución de competencia entre la federación y los estados miembros, los autores se plantean el problema de determinar —dada la coexistencia de competencias— la organización administrativa que puede llevar a cabo las distintas funciones gubernamentales, y dividen los sistemas adoptados en tres grupos:

—el de administración federal indirecta, en el que el estado federal no cuenta con una administración territorial propia, sino que para ejecutar sus decisiones se sirve de funcionarios de la administración estatal. Así se evitan el costo y la complejidad de las administraciones paralelas.

—el de administración directa, con una administración propia, con alto grado de desconcentración.

—el de administración mixta, conforme al cual para algunas materias el estado cuenta con sus propios funcionarios, y respecto a otras utiliza los servicios estatales.

Evidentemente, por encima del problema técnico de los procedimientos de distribución de competencias, está el problema básico, de fondo, de determinar qué funciones han de corresponder al estado federal y cuáles han de reservarse a los estados miembros.

En el capítulo segundo de los autores se dedican al estudio del poder tributario en los estados federales. Consideran que una de las manifestaciones de la soberanía política es la soberanía financiera que constituye el poder de ordenar los gastos y los ingresos necesarios para el desarrollo de la actividad del estado. Esta concepción es acorde con la teoría de la concurrencia de soberanías dentro de las federaciones.

La distribución de las funciones públicas entre los dos niveles de gobierno y la coexistencia de dos poderes tributarios originarios dentro del mismo estado hace que deban resolverse estos problemas específicos:

—la distribución de la responsabilidad del gasto público y de las fuentes de ingresos de manera que las necesidades financieras y los recursos para atenderlas se mantengan en equilibrio entre los dos niveles.

—la adopción de mecanismos que permitan compensar las diferencias de capacidad tributaria entre los distintos estados, de forma que, dado el nivel nacional, pueda prestar un nivel de servicios aceptable, sin que tengan que imponer un grado de presión fiscal que exceda del que exista en otros estados.

—el mantenimiento de la eficacia de los instrumentos fiscales y monetarios para combatir las fluctuaciones económicas y promover la tasa más deseable de desarrollo económico y una adecuada distribución geográfica del mismo.

En el capítulo tercero se analizan las relaciones entre los sistemas fiscales existentes en un estado federal. A la distribución de competencias entre la federación y los estados miembros que caracteriza a la organización federal, corresponde la facultad atribuida a cada uno de ellos de proporcionarse los ingresos necesarios para financiar los gastos que suponen las actividades a su cargo. Se exigen impuestos a tres niveles, el federal, el estatal, y el local, y la coexistencia dentro de una misma comunidad política de tres niveles de imposición hace que si no se coordinan debidamente, puedan surgir entre ellas superposiciones, conflictos e interferencias que se traducen en diversas dificulta-

des tanto para su aplicación como para el funcionamiento de la actividad económica y para la consecución de un adecuado grado de equidad tributaria.

A este respecto pueden considerarse tres tipos de relaciones: entre la autoridad federal y los estados miembros, entre los estados miembros entre sí, y entre los estados miembros con sus entidades locales.

Las relaciones que mantienen los autores federales con los estatales son esquematizadas por los autores de la siguiente manera:

1. Separación de las fuentes impositivas.
2. Utilización de las mismas fuentes conjuntamente.
  - A. Sin coordinación.
  - B. De forma coordinada.
    - a) impuestos independientes con regulación uniforme o armonizada.
    - b) impuestos relacionados
      - a') crédito fiscal
      - b') deducción del impuesto estatal
  - C. Imposición única
    - a) impuestos compartidos
    - b) arrendamiento de impuestos
    - c) recargos
    - d) participación en los ingresos
  - D. Asistencia administrativa.

En primer lugar, puede atribuirse a cada uno de los dos niveles fuentes impositivas diferentes, de forma que la atribuida a uno de ellos no pueda ser utilizada por el otro. Esto hace difícil que los sistemas fiscales se estructuren en forma adecuada, ya que cada una de las principales figuras impositivas produce efectos concretos y resulta especialmente apta para la consecución de determinados fines, y un sistema óptimo debe combinar todos los impuestos.

Si ambos niveles utilizan las mismas figuras tributarias con absoluta independencia prescindiendo de que el mismo impuesto se exige también por el otro nivel, se duplica la presión fiscal para los contribuyentes, se afectan seriamente los estímulos económicos e incluso se pone en peligro la aceptación pacífica del orden político.

Por eso es conveniente, si han de utilizarse los mismos impuestos, hacerlo en forma armonizada. Un primer grado de coordinación se logra si conservando cada nivel su propio impuesto, se regulan de manera uniforme o muy aproximada en sus principales elementos, singularmente la base imponible. O pueden relacionarse entre sí los impuestos de ambos niveles, sea concediendo el crédito local, sustrayéndolo del impuesto por pagar en el nivel federal, o aceptando la deducción de aquél para efectos de determinar la base gravable de éste.

Uno de los aspectos más típicos de la imposición única es la coordinación lograda con base en utilizar en forma compartida la misma figura tributaria por ambos niveles. En este caso hay una base impositiva común, acordada previa negociación de los dos niveles, sobre la que cada uno de ellos aplica los tipos tributarios que considere más convenientes, pero la administración del impuesto se hace por sólo uno de los gobiernos.

Mediante el sistema de arrendamiento de impuestos, un gobierno cede al otro el derecho de exigir un gravámen a cambio del pago de una determinada cantidad. El estado cedente abandona parte de su autonomía, pues una vez arrendado el tributo no puede cambiar ni la base ni los tipos impositivos.

Cuando se implanta el sistema de recargos, los estados conservan total independencia para fijar en función de sus necesidades el porcentaje de recargo —cuota adicional— aplicable a la misma base impositiva a la que se aplica el impuesto federal.

La participación en los ingresos consiste en que el gobierno federal transfiera a los estados un porcentaje de su recaudación, distribuyéndolo de acuerdo con el censo de población de cada estado. El porcentaje se transfiere a un fondo especial y los estados tienen derecho automático a participar de él con arreglo a los módulos fijados. Este sistema constituye una participación en el crecimiento económico de la nación. Para proteger a los estados contra reducciones cíclicas del impuesto puede preverse una dotación mínima.

Cuando se da el caso de colaboración administrativa existe una mutua colaboración de las administraciones tributarias, intercambiando información o utilizando conjuntamente procedimientos y técnicas mecanizadas.

## II. Relaciones fiscales entre los estados miembros.

El hecho de que cada estado miembro participe del poder tributario y cuente con un sistema fiscal propio distinto del federal e independiente del de los demás estados miembros, origina que una misma materia imponible quede sometida a dos o más jurisdicciones, con el peligro de que se produzcan superposiciones impositivas, de que los estados pueden convertirse en competidores con base a las diferencias de cargas fiscales y de que se perjudique el comercio entre los estados.

En el capítulo cuarto se estudian los mecanismos que se emplean para compensar a los estados por las diferencias de capacidad tributaria entre ellos. Estas transferencias se relacionan con la desigualdad entre las entidades, no entre los individuos. Los ajustes fiscales son necesarios para corregir los desequilibrios entre las funciones y los ingresos atribuidos a los distintos niveles, y para subsanar los efectos fiscales derivados de las diferencias en la capacidad fiscal de las distintas jurisdicciones. Esto se produce porque en todos los países existen zonas con menor capacidad para obtener ingresos a causa de su menor desarrollo económico, y se pretende por una razón de equidad que todos los nacionales reciban el mismo trato, para lo que se intenta asegurar que todos los estados puedan prestar un nivel de servicios aceptable, sin que tengan que

imponer un grado de presión fiscal que exceda del que exista en las otras entidades.

Sea que las subvenciones se basen en una diferente capacidad fiscal, o en una diferente necesidad fiscal, es necesario medir dicha capacidad o necesidad de acuerdo con un patrón que permita hacer comparaciones interregionales.

Las transferencias intergubernamentales se justifican por los efectos externos que tienen los gastos realizados en una jurisdicción. Los servicios prestados por un gobierno pueden beneficiar a los residentes de otros territorios, o su costo ser soportado por ellos. A menos que los servicios se lleven a cabo por una acción conjunta de las partes interesadas, los estados que originan beneficios externos deben percibir subvenciones iguales al valor marginal de los beneficios que producen.

En el capítulo quinto, destinado a examinar el derecho comparado, los autores resumen los principios constitucionales y las principales normas de derecho fiscal imperantes en Alemania, Suiza, Estados Unidos, Argentina y Brasil, países que por sus diferencias de nivel económico, situación geográfica y características históricas constituyen en opinión de los autores una muestra expresiva de la forma en que se trata esta materia en el mundo occidental. Hacen también una glosa de los criterios y sistemas de cada uno de esos países tratando de reducirlos a factores comunes y de obtener conclusiones generales por encima de las particularidades nacionales. En líneas muy generales pudieron extraer estos principios:

- utilización a nivel federal de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, con participación de sus rendimientos a los estados, sea asignándoles parte de la recaudación, o permitiéndoles que exijan impuestos propios conjuntamente con los federales.

- utilización preferente de la imposición patrimonial por los estados.

- utilización a nivel federal del impuesto general sobre las ventas, aunque sin excluir totalmente de él a los estados.

- utilización por los dos niveles de distintas manifestaciones de impuestos especiales de consumo.

- utilización exclusiva de los derechos de aduana y de los impuestos sobre importaciones y exportaciones por la federación.

En el capítulo sexto se estudian los principios que deben presidir la distribución de las fuentes impositivas entre el gobierno federal y los estados miembros. La organización federal implica que cada uno de los niveles políticos tome a su cargo el desempeño de determinadas funciones, y paralelamente que cuente con los recursos necesarios para poder realizarlas. Pero las posibles fuentes de ingresos públicos, y concretamente las figuras tributarias, son limitadas en su número y en cuanto a la intensidad con la que pueden ser exigidas. No cabe por lo tanto que cada uno de los niveles establezca los impuestos que estime más convenientes, sin tener en cuenta la carga tributaria exigida por el otro; sino que debe efectuarse entre los dos una distribución racional de la materia tributaria, de forma que los impuestos federales y los estatales se ensamblen ordenadamente para constituir en conjunto un verdadero sistema fiscal nacional, escalonado a varios niveles.

La correcta aplicación de las normas tributarias depende básicamente de la capacidad de la administración tributaria para efectuar el control de los contribuyentes de la forma más completa posible, de que resulte incidida por la imposición toda la materia definida como tributable en las leyes; y de la posibilidad de fijar el verdadero valor de las bases imponibles.

Las dos grandes pruebas de que el conjunto de los numerosos gravámenes que integran la tributación de un estado federal constituye un verdadero sistema impositivo son las de equidad y suficiencia. Las personas con los mismos niveles de renta, consumo y patrimonio, residentes en distintos estados, deben soportar la misma carga tributaria y contar con el mismo nivel de servicios públicos. Para esto es necesario que las fuentes de ingresos que se asignen a cada uno de los niveles políticos sean suficientes para garantizar los ingresos necesarios para financiar los gastos que en la organización federal queden a su cargo. De no ser así, es imprescindible que se produzcan suficientes transferencias de recursos de los estados más ricos a los que tienen menos posibilidades económicas. El objetivo de estas transferencias no es el de igualar, sino el de garantizar un nivel medio de servicios a cambio de un nivel medio de presión fiscal.

En el capítulo séptimo abordan los autores la distribución de las fuentes impositivas entre los dos niveles políticos. La primera exigencia de una buena distribución de las fuentes impositivas es que a cada nivel se le asignen exclusivamente aquellas que pueda administrar eficazmente. Los impuestos más complejos y que necesitan mayor especialización —que además son instrumentos de política económica— es lógico reservarlos a la administración federal. Los estados pueden imponer cuotas adicionales sea sobre la base gravable por el impuesto federal, o sobre éste.

Las tres grandes figuras impositivas —impuestos sobre renta, sociedades y ventas— habían de exigirse a nivel federal. La función redistribuida y de ajuste de la carga fiscal a la capacidad económica de los contribuyentes que se logra con el impuesto sobre la renta ha de realizarse con criterios uniformes en todo el país; pero una parte de su rendimiento debería atribuirse a los estados. Si existe el impuesto a nivel local debería armonizarse con el impuesto federal.

El impuesto sobre sociedades debería ser federal por la complejidad administrativa que entraña, por ser instrumento de política económica y medio de influir en la inversión. Para que contribuyan las sociedades a la economía del estado en que estén radicadas, habría de existir una cuota adicional para el estado. Si los estados imponen algún gravamen sobre las sociedades debería ser sobre su patrimonio, y este impuesto debería ser acreditable o cuando menos deducible para efectos del impuesto federal.

Difícilmente puede el gobierno federal prescindir del impuesto general sobre las ventas por su eficacia recaudatoria. La utilización a nivel local del mismo impuesto plantea el problema de la distorsión que puede producirse en el comercio interestatal por el hecho de que compitan en los mercados de

cada estado mercancías que pueden soportar distinta incidencia fiscal. Para hacer posible su utilización a nivel estatal habría que adoptar medidas para evitar que la diferencia de carga fiscal sobre las mercancías pudiera convertirse en un factor que alterara la libre competencia.

Los autores consideran fuentes apropiadas para ser exigidas a nivel estatal, los impuestos especiales sobre consumos específicos —petróleo, tabacos, bebidas— y también los que recaen sobre la propiedad y sobre transmisiones patrimoniales, especialmente de inmuebles. No encuentran razones para atribuir a uno u otro nivel los impuestos sucesorios; pero opinan que si son utilizados por los estados deberían estructurarse en cada uno de modo que no produjeran disparidades considerables de presión fiscal.

*Apéndice para España.*

Los autores concluyen su obra aplicando los principios extraídos de su investigación el caso concreto de España, en momentos en que la opinión pública demanda una profunda reforma fiscal y se está generalizando el sentimiento de que la estructura política ha de reconocer el hecho regional y ha de inspirarse en principios de amplia descentralización administrativa.

Afirman que si se opta por atribuir a regiones o entidades territoriales descentralizadas sus propias fuentes de ingresos, pueden plantearse los problemas surgidos en las haciendas federales, por lo que la experiencia federal puede ser de gran utilidad y se pueden encontrar en ella técnicas y criterios válidos para la descentralización financiera de ese país.

Los autores analizan los regímenes fiscales especiales de ámbito territorial que ya son aplicados en su país, proponen un esquema para la descentralización fiscal y presentan un intento de medición de la perecuación financiera regional en España.

Terminan reconociendo que las fórmulas manejadas por ellos son un intento de aproximación más o menos empírico al problema de la perecuación financiera para solucionar, a medio o a corto plazo, las desigualdades existentes dentro del Estado. Aceptan que en última instancia la elección de las distintas ponderaciones tiene un contenido eminentemente político. Por esa razón, no pretenden presentar sus cálculos como dogmas de validez universal, sino como ejemplo de los fenómenos que habrán de producirse en toda regionalización o federación de la hacienda nacional.

DOLores BEATRIZ CHAPOY BONIFAZ

MARIEL DE IBÁÑEZ, *El Tribunal de la Inquisición en México (siglo XVI)*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1979, 100 p.

Se trata de la segunda edición —la primera se publicó en 1945— de la doctora Mariel de Ibáñez que publica el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Contiene una presentación de José Luis Soberanes y Fernández, en donde con justa razón estima que las discusiones decimonónicas entre liberales jacobinos y conservadores a ultranza provocaron discusiones bizantinas, de “buenos” contra “malos”, lo que se ha