

REVISTA DE REVISTAS

DERECHO FISCAL ..... 1156

repúblicas del sur arrazó total o virtualmente el margen de preferencia que protegía a ese intercambio (la diferencia entre los impuestos aplicados a las importaciones provenientes de la ALALC y a las originarias de terceros países). Por consiguiente, ha desaparecido un importante incentivo para comprar dentro de la ALALC. De hecho, si el margen de preferencia se vuelve insignificante, también lo será su efecto en el precio final de los bienes. Al no haber control de divisas y al disminuir las barreras arancelarias, el comercio con terceros países ofrece nuevas oportunidades, puesto que adquieren importancia factores tales como el costo de los fletes, los créditos a la exportación y los servicios posteriores a la venta.

Como vemos, el cambio de ALALC a ALADI no es gratuito: Responde a factores tanto exógenos como endógenos.

Entre los primeros tenemos los principios neoliberales del comercio mundial ratificados en el GATT y la Ronda Tokio.

En cuanto a los internos, los cambios políticos drásticos impulsados por los militares en los países del Cono Sur han influido en toda la región, la que ha encontrado en la actual administración norteamericana un respaldo efectivo que beneficia a las empresas extranjeras en desmedro de las protegidas empresas privadas latinoamericanas amparadas en la fenecida ALALC.

Por su parte ALADI, con precarias aspiraciones y sin un marco jurídico de compromisos cumple dos años de vida sin poder aún hacer operar ni la preferencia arancelaria regional, ni los acuerdos de alcance regional, ni mucho menos los acuerdos de alcance parcial, mecanismos todos inscritos en un contexto aperturista de claro corte neoliberal y transnacional.

Por ser un artículo original que abre amplio campo a la reflexión y que incursiona por una área que no había sido explorada por la crítica latinoamericana, nos parece recomendable para los estudiosos de la integración latinoamericana.

Jorge WITKER

## DERECHO FISCAL

ALBI IBÁÑEZ, Emilio, "La teoría económica y la descentralización fiscal", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, año 3, núm. 13, 1982, pp. 11-30.

En los últimos cincuenta años en todos los países se ha dejado sentir un enorme aumento de la importancia y complejidad de los gobiernos centrales. Esto ha producido causas graves y persistentes de descontento que pueden germinar en situaciones serias.

La insatisfacción fundamental que produce la centralización se refleja en la práctica ausencia de la voluntad regional para decidir la asignación de los gastos públicos, y por tanto, en la posible falta de coordinación de los mismos; en la congestión política y económica en los centros decisorios y en la natural carencia de sensibilidad para los problemas regionales y locales; y en los efectos aletargantes en la vida política regional y local, con sus consecuencias adversas sobre el desarrollo económico.

La reacción ante esa situación es considerar que la decisión sobre numerosas materias políticas y económicas que en la actualidad están centralizadas, debe trasladarse a las regiones y municipios.

La crítica fundamental que puede hacerse a la descentralización fiscal es su posible inconsistencia, traducida en efectos perniciosos sobre la posibilidad de alcanzar otros objetivos de política económica. El esquema descentralizador se basa en dejar como funciones propias del gobierno central las establecidas para el cumplimiento de los objetivos de asignación eficaz de recursos, de estabilidad y de redistribución.

El autor analiza la descentralización fiscal en relación con esos tres objetivos, centrándose en la cuestión de si existe un conflicto insalvable entre la descentralización de decisiones en el sector servicios y el cumplimiento de dichos objetivos. Por la ausencia de datos empíricos, el estudio es especulativo y *a priori*.

Encuentra el autor que es poco discutible que las políticas fiscales estabilizadoras tienen más probabilidad de éxito si están bajo control central; y que dejar bajo control local los gastos sociales puede originar un incumplimiento de las metas aceptadas a nivel nacional. Respecto a la asignación de recursos, considera tres puntos: la obligación del gobierno central de velar porque los niveles de servicios públicos se presten a un costo mínimo, el problema de los efectos externos, y la cuestión del nivel de ahorro y de acumulación de capital "óptimos", teniendo en cuenta a las generaciones futuras.

Aunque reconoce la existencia del problema de la inconsistencia, opina que es fácilmente superable. Por un lado es posible seleccionar los tributos de que pueden disponer las regiones de forma que su efecto sobre la redistribución no sea marcado; por otro lado el gobierno central puede imponer niveles mínimos de servicios sociales que obvien o debiliten la dificultad redistributiva; y por último los sistemas de subvenciones pueden lograr la equiparación fiscal entre las regiones.

Para el autor lo esencial del problema es la aceptación o rechazo de la descentralización como un objetivo *per se* de la sociedad. Entendido

de esta manera, el objetivo descentralizador vale, a su juicio, el precio que cuesta en términos de otros objetivos.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

CARO CEBRIÁN, Aníbal, "Comentarios en torno a la transparencia fiscal", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 3, núm. 9, 1981, pp. 25-49.

El fenómeno de la transparencia fiscal halla su justificación, a juicio del autor, en la propia esencia de la sociedad. Esto no es otra cosa que una ficción montada por los hombres. Su personalidad y capacidad derivan de una convención y en determinadas entidades, por su naturaleza personalista, por la índole o volumen de su patrimonio o de su actividad, el documento de identidad de sus dueños es de mayor significación que el propio. Por eso se propicia la integración del impuesto de sociedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. En definitiva lo que contempla la reforma, dice el autor, no es sino la negativa del Estado a reconocer la validez de aquella convención sobre la personalidad societaria, reducida a una determinada y concreta área: la fiscal.

La intención de la autoridad fiscal es posibilitar la actuación de la progresividad del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que se eludían por el procedimiento de canalizar los beneficios obtenidos a una sociedad previamente constituida para tales efectos. Fortunas familiares o no, propiedad de personas que no necesitaban consumir sus rentas, se intestaban en una sociedad que no repartía dividendos y cuyo patrimonio iba creciendo año con año.

La transparencia fiscal consiste en una imputación de rendimientos. Conviene señalar que lo que se traslada a los socios no es el beneficio obtenido por la sociedad, sino su base imponible. El beneficio es un concepto económico que la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula sometiéndolo a reglas para determinar la base imponible, por lo que la cuantía de estos conceptos no coincide, porque lo imputable a los socios no es el saldo de la cuenta de resultados, sino una categoría legal que toma aquélla como punto de partida.

Las motivaciones de la ley para dar esta oportunidad hay que buscarlas en la naturaleza del contrato de sociedad y su actual desarrollo. Cuando las voluntades de ambas personas —sociedad y socio— son de lejana y sólo formal distinción, el socio siente como propios los resul-

tados sociales, y si son adversos a su capacidad de pago (categoría tributaria sobre la que tiene influencia el impuesto sobre la renta), no sólo queda ésta en cero por concepto de dividendos —inexistentes— sino que se reduce la de los demás rendimientos que pueda percibir por la vecindad de las pérdidas de la sociedad. Le interesa entonces trasladar esas pérdidas a su propio impuesto personal.

El autor analiza al nivel del accionista los problemas creados por la desgravación de los dividendos, la fecha de imputación de los rendimientos, el tratamiento a los rendimientos irregulares y los beneficios sociales que se aplican a los socios. A nivel de la sociedad transparente estudia los problemas creados por la retención hecha a ella, el deber de retención de las mismas, la enajenación de sus acciones y su disolución.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

CERVERA GONZÁLEZ, Julián, "Las sociedades transparentes", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 3, núm. 9, 1981, pp. 75-92.

Una de las novedades más importantes del nuevo sistema fiscal español instaurado el 1o. de enero de 1979 consiste en el estudio de las sociedades transparentes, cuya esencia radica en que aquéllas se consideran como inexistentes para efectos de la imputación de sus rendimientos directamente a los socios que las componen.

La transparencia fiscal puede ser obligatoria o facultativa, pero en ambos casos los títulos representativos de participación en el capital deben ser nominativos.

La transparencia es obligatoria para las sociedades de inversión mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización certificada, para las sociedades de cartera —aquellas en que durante más de seis meses de su ejercicio social más de la mitad de su activo esté constituido por valores mobiliarios—, y para las sociedades de mera tenencia de bienes —aquellas en que durante más de seis meses del ejercicio social la mitad de su activo no esté sujeto a actividades empresariales, profesionales o artísticas—, siempre que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar o a un número de socios inferior de diez personas, y que ninguno de ellos sea persona jurídica de derecho público.

Asimismo son transparentes en forma obligatoria aquellas entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en la que todos sus socios sean profesionales de dicha actividad. Se trata del ejercicio de la actividad profesional por parte de la entidad —agente

de aduanas, por ejemplo— y no de la agrupación de varios profesionales —como médicos—, pues en este caso son los profesionales en forma individual los que ejercen la actividad, y no la sociedad propiamente dicha.

La transparencia facultativa es optativa para todas las sociedades cuyo número de socios o partícipes no exceda de veinticinco y tenga un capital social inferior a 100 millones de pesetas.

Para ejercer la acción se requiere que las entidades tengan su domicilio fiscal en territorio español, que los socios tengan residencia en dicho territorio y estén sujetos al impuesto de rendimientos de las personas físicas, y que el acuerdo de opción sea unánimemente adoptado.

Hecho el estudio del resultado imputable, del periodo de imputación, de los distintos tratamientos de liquidación a que da origen el régimen de transparencia y de los problemas de transición, el autor concluye que la novedad del régimen dará lugar a multiplicidad de supuestos controvertidos —algunos de los cuales se plantean en el artículo —que sólo mediante una decantación doctrinal y jurisprudencial irán sedimentando soluciones.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

DUE, John F. y Ann F. FRIEDLAENDER, "Federalismo fiscal", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 3, núm. 13, 1982, pp. 31-76.

El autor analiza el conflicto entre las funciones de preferencia locales y nacionales y la eficacia relativa que en la determinación de las mismas tienen los gobiernos estatal y federal; problemas que no surgirían si todas las actividades públicas estuviesen concentradas en manos de un solo gobierno nacional. Pero la realización de las actividades gubernamentales por niveles inferiores de gobierno tiene ventajas: la descentralización permite una mejor adaptación de la actividad gubernamental a las preferencias de la sociedad y una decisión colectiva más eficiente, facilita la experimentación e innovación y evita los peligros de las diseconomías de escala.

En teoría la estructura óptima asignaría al gobierno federal las tareas de estabilización, redistribución del ingreso y aquellas actividades cuyos beneficios alcanzaran a todos los habitantes de la nación. La realización de las otras actividades se encargaría a unidades gubernamentales menores cuya magnitud estaría de acuerdo con el grupo de población que se beneficiaría en forma directa con los servicios a su cargo. Pero en la realidad no existe ningún sistema óptimo de reparto de actividades gu-

bernamentales que no interfiera con la formulación de programas generales de gastos y recursos del Estado.

El reparto de actividades gubernamentales requiere la fragmentación de la estructura tributaria a modo que las distintas unidades fiscales establezcan y administren los tributos que la conforman; esto permite a las unidades contar con recursos financieros propios en vez de operar como entes descentralizados que gastan fondos recaudados por el gobierno federal. Además de preservar la autonomía fiscal, las estructuras impositivas pueden adaptarse a las preferencias de los votantes, los impuestos seleccionados pueden administrarse más eficientemente y se evitan posibles deseconomías de escala.

Pero esa fragmentación ocasiona grandes dificultades, porque cuando varios niveles de gobierno determinan en forma independiente su propia política impositiva, la tarea de lograr una estructura tributaria global óptima se dificulta, pues la estructura impositiva óptima en cada unidad depende de la política de las demás, y se requiere un ajuste simultáneo que en la práctica resulta casi imposible de lograr.

La fragmentación de la estructura impositiva reduce además la capacidad tributaria total de las unidades inferiores en comparación con las posibilidades de un gobierno unificado de financiar el mismo nivel de actividad; por otra parte, las unidades inferiores temen la competencia impositiva de otras áreas que pueden causar movilidad de capitales y de mano de obra, lo que hace disminuir su capacidad fiscal y acarrea como consecuencia que los servicios locales se presten a un nivel inferior al deseable.

La fragmentación de la estructura impositiva implica también una capacidad impositiva desigual de las unidades locales en relación con sus necesidades de financiamiento. Las fuentes potenciales de recursos y las necesidades de gastos están distribuidas de manera desigual entre las unidades locales, de modo que la prestación de servicios es más intensa en las áreas pudientes que en las pobres, y los impuestos son relativamente más altos en las zonas pobres, para financiar niveles de actividad gubernamental inferiores a los ejercidos en las áreas pudientes.

Para resolver estas cuestiones se recurre en Estados Unidos a subsidios no condicionados o globales y a la coparticipación de recursos federales, de acuerdo con el origen geográfico de los mismos, con alícuotas complementarias para resolver el problema de las diferentes necesidades de recursos.

Pero reconoce el autor que estas cuestiones por ahora no pueden resolverse sobre bases científicas, y tal vez nunca pueda hacerse de esa

manera; sino que la resolución depende de juicios de valor acordes con la filosofía social.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

FRAILE, José Luis, "Comentarios en torno al sistema de transparencia fiscal", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 3, núm. 9, 1981, pp. 5-23.

La finalidad del artículo que se reseña es aportar algo sobre el tema de la transparencia fiscal en el derecho español, recurriendo a sus antecedentes extranjeros, y proponer, mediante ejemplos prácticos, conclusiones que sirvan para su mejor comprensión.

El objetivo que se persigue con la reforma es evitar la doble imposición de los dividendos y conseguir un nivel mayor de equidad, y por tanto de justicia fiscal, integrando los impuestos a las sociedades y sobre la renta, imputando directamente los beneficios de la sociedad a los socios, y olvidando para efectos fiscales a la sociedad.

El antecedente de la reforma española es el informe redactado en 1966 por una comisión creada por el gobierno de Canadá, presidida por Kenneth Carter, para estudiar el sistema fiscal y proponer las reformas pertinentes. En la propuesta Carter se elimina totalmente el impuesto a las sociedades, pero se cubre un impuesto del 50% a cuenta del que se causará a nivel del accionista. La sociedad envía a cada accionista una liquidación por acción, señalando el importe del dividendo, el de los beneficios no distribuidos y el de los impuestos retenidos. El contribuyente suma a sus ingresos estas tres cifras que representan el poder económico que la acción le da, y acredita contra su impuesto el que ya le fue retenido; si hay una diferencia a su favor le es reembolsada íntegramente.

En la versión española, las condiciones que deben llenar las sociedades que en forma facultativa se sometan al régimen de transparencia fiscal son que el número de socios no exceda de veinticinco y que el capital no sobrepase los 100 millones de pesetas. Las acciones de estas sociedades deben ser nominativas, y ejercitar la opción implica quedar sujetas a la transparencia fiscal durante tres ejercicios seguidos.

La transparencia fiscal supone la no tributación en el impuesto a las sociedades de los beneficios procedentes de las sociedades sujetas obligatoria o facultativamente al nuevo régimen. No se pierden los beneficios fiscales, reducciones o desgravaciones concedidas en el impuesto

a las sociedades, que se distribuyen entre los socios en proporción a sus participaciones.

Como ventaja para los accionistas, la no tributación en el impuesto a las sociedades implica un ahorro del 33% de las utilidades, mismo que deja de ingresar a las arcas públicas; pero también implica una mayor acumulación de renta procedente de la imputación de los beneficios no distribuidos, lo que hace que en supuestos concretos resulte desfavorable la adopción de tal sistema para los contribuyentes situados en los límites de los escalones de la tarifa.

No se p'antea este problema en las sociedades que no se autofinancien con sus ganancias, sino que las distribuyan, ya que en este caso los dividendos distribuidos coincidirán con las imputaciones de ganancias efectuadas para efectos del impuesto sobre la renta.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

GARCÍA MULLIN, Roque, "Efectos de la inflación en la deuda tributaria", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 2, núm. 8, 1980, pp. 5-62.

El autor considera como uno de los principales efectos de la inflación, en el ámbito tributario, la pérdida del valor real de la obligación en el lapso que va desde el momento en que nace, hasta el instante en que se cumple, y sugiere una diversidad de mecanismos tendientes a preservar el valor real de dicha obligación tributaria.

De acuerdo con la doctrina, los aspectos relativos a la dimensión, cuantía y características de la obligación tributaria se refieren al momento de la realización del hecho generador, porque en este momento nace la obligación.

El autor analiza este aspecto en relación con los tributos liquidados por la administración, los impuestos pagados mediante cancelación de estampillas y los gravámenes cubiertos mediante presentación de declaración; y en esta última circunstancia examina los casos de bonificación por pago por adelantado, reducción de los plazos, retenciones en la fuente, anticipos, prórrogas y devoluciones.

En general el índice que se tiene en cuenta para el reajuste dependerá de cada país atendiendo a la forma en que los servicios estadísticos lo calculen, según sea por la evolución de índice de precios, o por decisión de un organismo que fije el porcentaje de corrección.

El fenómeno de la actualización en materia tributaria es muy recién-

te, y de aplicación solamente en tres países de Latinoamérica —Brasil, Argentina y Chile—, razón por la cual la doctrina es casi inexistente.

A juicio del autor la teoría de la obligación tributaria como deuda de valor brinda una explicación global del fenómeno de actualización.

La doctrina distingue entre deudas monetarias —en las que lo adeudado es una cierta suma de dinero y la liberación consiste en entregar dicha suma, independientemente de las oscilaciones que el valor del signo monetario experimente—, y deudas de valor —en las que se debe un valor, no dinero—, aunque su cumplimiento exija el pago en moneda de lo debido.

El autor opina que es posible restringir la noción de tributo a la prestación monetaria; pero aceptar que en este caso el dinero está considerado como portador de una idea de valor, y que por tanto la obligación irá modificándose en la medida de la depreciación del signo con que se expresa, aunque la obligación como tal se mantenga inmutable.

Dolores Beatríz CHAPOY BONIFAZ

GARCÍA MULLIN, Roque, "Tratamiento de las utilidades de las empresas y de sus titulares", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 3, núm. 9, 1981, pp. 51-73.

Basado en el *Manual del impuesto a la renta* preparado por el CIET en Buenos Aires, el autor expone el problema que se plantea por la circunstancia de que detrás de cada empresa existen personas físicas que son en definitiva las titulares de las utilidades generadas.

Desde el punto de vista de la imposición, el problema radica en decidir qué tratamiento fiscal ha de darse a las utilidades que obtienen las empresas, y dentro de ellas, las que obtienen los empresarios. Dicho de otro modo, resolver si ha de reconocerse personalidad suficiente a esos entes intermediarios como para interponerse en el camino de las utilidades hacia las personas físicas, constituyendo sujetos tributarios independientes o autónomos; o si por el contrario han de ser considerados como meros conductores de utilidades hacia ellas.

El autor empieza por hacer una descripción esquemática de los distintos sistemas que se han ideado para resolver ese problema.

El criterio *clásico* o del *ente separado* parte de la base de que la sociedad intermediaria es un sujeto jurídico distinto y diferente de las personas físicas que la integran; por lo tanto la imposición opera en dos niveles, primero al nivel de la empresa y luego al de las personas

físicas por las utilidades que a éstas proporcione la sociedad. Por tratarse de dos sujetos jurídicos distintos no puede hablarse técnicamente de doble imposición, aunque las mismas utilidades quedan sujetas a gravamen al nivel de la sociedad y luego al de los accionistas.

El criterio que es antítesis del anterior es el de la *transparencia fiscal* o *integración plena*, que parte de la base de que las personas físicas son los únicos entes cuya capacidad contributiva importa, y que las sociedades intermediarias son meras conductoras de utilidades hacia ellas. En consecuencia busca la integración plena de las rentas obtenidas por las sociedades en el impuesto de las personas físicas. Aunque técnicamente este sistema cuenta con la adhesión de gran parte de la doctrina, por problemas de administración no se encuentra en aplicación en ningún país.

Entre esos dos sistemas existen otros dos que tienen el propósito de atenuar los problemas surgidos de la imposición a nivel de la sociedad y a nivel del accionista. Uno operando un alivio fiscal a nivel de aquélla, y otro a nivel de éste.

El primero de ellos es el sistema de *doble tasa, tasa combinada* o *integración parcial*, que opera estableciendo tasas diferentes al nivel de la sociedad. Las utilidades que se distribuyen tributan en el nivel social al 15% y las que se retienen al 51%. Las primeras vuelven a causar impuesto al nivel de las personas físicas; pero en un monto más reducido del que se da en el sistema clásico.

El segundo es el sistema de *imputación de crédito*. En éste la sociedad paga una tasa única sobre el total de utilidades independientemente de su destino; pero el accionista puede hacer en su impuesto personal un crédito equivalente al 50% del impuesto que la sociedad pagó por las utilidades que se le distribuyen.

A continuación hace el autor la evaluación de los distintos sistemas en función de sus efectos sobre el destino de las utilidades, así como sobre sus aspectos recaudatorios y administrativos, especialmente por lo que respecta al anonimato de las acciones, lo cual obstaculiza la progresividad y facilita la evasión.

Concluye su artículo el autor con el análisis de los efectos de los distintos sistemas sobre las utilidades de los inversionistas extranjeros.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

INDETEC, "La rendición de la cuenta en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y su relación con las modalidades de la administración pública", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, Indetec, año 3, núm. 11, pp. 123-145.

El artículo ofrece un análisis de las modalidades de la organización administrativa del Estado, expone los objetivos y programas de la reforma administrativa y particularmente del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En un régimen centralizado se da una relación de jerarquía en la que los órganos se agrupan respecto a otros en una situación de dependencia garantizada por la concentración de los poderes de decisión y de mando; en un sistema descentralizado se confía la realización de algunas actividades administrativas a órganos que gozan de autonomía orgánica, en esta modalidad se da un relajamiento de vínculos en las relaciones de la autoridad central con el órgano descentralizado, sin que dejen de existir las facultades indispensables para que la autoridad central garantice la unidad de poder. Las diferencias entre este régimen y el de desconcentración consisten en que en éste se atribuyen facultades de decisión a órganos que, no obstante eso, siguen sometidos al poder jerárquico del órgano superior.

Los autores hacen notar la distinción entre descentralización administrativa, que se realiza exclusivamente en el ámbito del poder ejecutivo, y la descentralización política, que implica un régimen especial de los poderes estatales frente a los poderes federales. Aquella parte del poder central, y la segunda de los Estados miembros que son los que crean el poder federal, por lo que su competencia es originaria, no derivada, como en aquel caso.

La reforma administrativa se ha definido como la adecuación de los instrumentos administrativos de que dispone el Estado para el logro eficaz de la nueva estrategia del desarrollo económico y social del mismo, para establecer el tipo de administración pública necesario para alcanzar el modelo de país al que aspira la población.

Entre los objetivos globales de la reforma administrativa está contribuir al fortalecimiento de la organización política y del federalismo en México a través de instrumentos y mecanismos mediante los cuales la administración federal, respetando la autonomía de cada uno de los niveles de gobierno propicie una mejor coordinación y una mayor participación de los tres niveles de gobierno en los procesos de desarrollo económico y social del país.

Los instrumentos que coadyuvan a ese fin son la Ley de Coordina-

ción Fiscal, el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, en cuanto establecen las bases para un mayor fortalecimiento económico de las haciendas públicas estatales y municipales, prevén una mejor distribución de los ingresos tributarios y una mayor participación de los tres niveles de gobierno en la gestión administrativa.

Conforme al último convenio mencionado, si bien las autoridades locales en ejercicio de las facultades delegadas se consideran como autoridades federales, se reserva a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de emitir instructivos y resoluciones de carácter general, así como la de vigilar el ejercicio de las atribuciones delegadas a las autoridades locales, que tienen la obligación de rendir cuentas a dicha dependencia, características estas de un proceso de desconcentración, que al combinarse con la delegación de la facultad de administrar varios impuestos federales, dan lugar, en opinión de los autores, a un régimen mixto que incorpora elementos de los sistemas de descentralización y desconcentración.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

MARGAIN MANATOU, Emilio, "El sistema tributario mexicano", *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, México, año III, núm. 7, mayo-agosto de 1979, pp. 15-27.

El autor hace un breve comentario sobre los sistemas fiscales canadiense, alemán, estadounidense y argentino, y sigue el proceso que en México ha desembocado en la coordinación fiscal, desde fines del siglo pasado hasta la publicación de la actual Ley de Coordinación Fiscal.

El hecho de que en nuestro país actúen independientemente tres sistemas impositivos —municipal, estatal y federal—, que haya Estados productores y Estados consumidores, y que aquéllos absorban buena parte de los recursos económicos de éstos sin pagar impuestos, indudablemente influye sobre la vida económica del país.

A fines del siglo pasado se logró que las entidades reconocieran que sólo la Federación podía gravar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, su circulación por el país y establecer impuestos diferenciales.

En los años treinta la Federación empezó a invitar a los estados para que se coordinasen en impuestos federales similares a los suyos, derogando sus propios tributos. Así lo hicieron respecto a algunos graváme-

nes, y una vez que la mayoría de las entidades estuvo coordinada, la Federación promovió la reforma constitucional correspondiente, apropiándose de importantes fuentes económicas al tiempo que se restringía el ámbito de acción de las legislaturas locales.

Por esa razón, en los años cincuenta los estados más fuertes se negaron a coordinarse para efectos del impuesto sobre ingresos mercantiles. En 1972 se derogaron las disposiciones referentes a la tasa adicional de 1.2% que sobre los ingresos mercantiles podían aplicar las entidades coordinadas —la tasa federal era de 1.8%. En su lugar se estableció una tasa federal de 4% de la que era participable el 45%. De no coordinarse los estados, sus residentes hubieran tenido que pagar la tasa federal del 4%, diversas tasas especiales federales entre el 5% y el 30% y el impuesto local, por lo que los mismos contribuyentes presionaron a sus autoridades para aceptar la coordinación.

Con todo, para los estados coordinados en ese impuesto fue más fácil llegar al nuevo régimen de coordinación que entró en vigor en 1980, que examinado con detenimiento, comenta el autor, permite a los estados establecer impuestos sólo sobre la propiedad raíz y su traslación, sobre nóminas, sobre ingresos de profesionales independientes y sobre algunos rendimientos de capital.

Repetidamente se ha dicho que la solución que se está dando para introducir la unidad en el sistema tributario fortalece el sistema federal. El autor hace notar que así es, pero en favor de la Federación y en detrimento de los estados, porque si bien es correcto desde el punto de vista económico, contribuye a debilitar el pacto federal en perjuicio de los estados. Una entidad federativa cuya cartera tiene la federación, carece de independencia económica y está sujeta a los vaivenes de la política que quiera seguir la Federación; pero en México, dice Margain, por razones políticas ninguna entidad se ha distinguido por su celo soberano.

A su juicio lo ideal sería encontrar una solución que tuviese su apoyo en la Constitución, y no con el pretexto de lograr metas económicas, violar la carta magna. En todo caso, deberían introducirse reformas constitucionales.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

MC LURE JR., Charles E., "Participación impositiva: ¿una alternativa para un federalismo fiscal racional?", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, año 3, núm. 13, 1982, pp. 123-148.

Los estados se enfrentan al problema de que sus necesidades de ingresos dejan atrás el monto de su recaudación fiscal. Una de las soluciones ofrecidas es que el gobierno federal comparta sus recursos impositivos con los estados y municipios. Este plan en apariencia aseguraría la viabilidad del federalismo estadounidense.

La médula del artículo es demostrar que la participación de ingresos se apoya, no tanto en sus propios méritos, sino en la irracionalidad de las actuales instituciones del federalismo fiscal. En él se cuestiona la implicación de que la participación impositiva sea la esencia del federalismo fiscal racional. Afirma el autor que la participación es necesaria en todo caso como alternativa de ayuda, o como complemento de una forma más racional de financiamiento del federalismo, y que la crisis financiera estatal es en gran medida el resultado de fallas en la adopción de disposiciones fiscales más adecuadas.

El autor apoya el modelo normativo de niveles múltiples de la hacienda pública, en el que el gobierno federal asume la responsabilidad de estabilizar la economía, de redistribuir el ingreso de acuerdo con el consenso social, y de proveer bienes públicos de ámbito nacional. Los gobiernos estatales y locales proveen servicios públicos limitados geográficamente, financiándose fundamentalmente mediante impuestos basados en el principio del beneficio.

Si el modelo de niveles múltiples fuera seguido de manera más firme, cree el autor, la necesidad de la participación en impuestos se vería muy disminuida, si no eliminada. Los gobiernos estatales podrían lograr el financiamiento para los servicios públicos a su cargo, utilizando en mucha mayor medida que ahora los impuestos basados en el principio del beneficio, confiados en que los impuestos progresivos y las exenciones a los bajos niveles de ingreso, administrados por el gobierno federal, compensarían las cargas que sus impuestos regresivos establecerían sobre las familias de bajos niveles de ingresos.

La racionalización del federalismo fiscal, siguiendo estos lineamientos, solucionaría la crisis fiscal de los gobiernos locales, aunque pudieran quedar algunos desajustes residuales, para cuya solución los gobiernos estatales podrían complementar los impuestos basados en el beneficio con impuestos de amplia base sobre las ventas o el ingreso, en este último caso sobre las mismas bases que la federación.

Alternativamente el gobierno federal podría compartir sus ingresos

provenientes del impuesto sobre la renta. Esto enfoca la participación no como la esencia del federalismo fiscal racional, sino como uno de los medios para superar los desajustes que subsistan una vez que el federalismo se haya racionalizado siguiendo los lineamientos básicos del modelo de niveles múltiples.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

REYES VERA, Ramón, "Teoría general de la contribución", *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, México, año III, no. 7, mayo-agosto de 1979, pp. 97-106.

La contribución entendida en su sentido etimológico de colaboración económica es tan antigua como la sociedad humana; sin embargo su sistematización y la teorización respectiva han experimentado numerosos cambios durante el devenir histórico.

El autor inicia su estudio de la teoría de la contribución hablando de la hacienda pública en las monarquías absolutas del antiguo oriente, Grecia y Roma y los países europeos durante la Edad Media, hasta desembocar en las teorías actuales en el ámbito internacional.

Hace patente su erudición consignando el pensamiento que al respecto han formulado una cincuentena de autores internacionales entre los que destacan Montesquieu, Smith, Marx, Puviani, Musgrave, y Jarach, y una veintena de autores nacionales, Jorge I. Aguilar, Flores Zavala, Nava Negrete, Margain y Beteta para mencionar sólo unos de ellos.

De acuerdo con el autor se han ensayado los métodos más asombrosos para repartir las cargas fiscales y han ido desechándose porque históricamente han dejado de ser aptos para los fines perseguidos por la clase tenedora del poder, para ser sustituidos por otros que sirvan a esos fines y no por implicar un ideal en la tributación.

Cuando una teoría pone en peligro el mecanismo de precios, la libre competencia, el predominio de la propiedad privada de los medios de producción es anatematizada, porque sus principios deben esconder la forma de apropiarse de la plusvalía que genera la fuerza de trabajo.

Las ideas de justicia en materia fiscal y la abierta oposición a una arbitraria presión tributaria que se dieron al final de la Edad Media, son el punto de partida para una evolución de la teoría de la imposición que posteriormente dio lugar a las ideas sobre la generalidad de los impuestos y la capacidad contributiva de cada sujeto. La teoría de la contribución ha oscilado entre la idea de que el tributo es el pago

por los servicios proporcionados por el Estado, y el concepto de que simplemente es un deber por ser súbditos de un poder fiscal.

Afirma el autor que la teoría de la contribución no puede ser la misma en un país económicamente autosuficiente que en uno dependiente, porque el sistema fiscal no puede desligarse de la política financiera, de la presión tributaria que requiera y de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

A su juicio debe existir la auscultación de la opinión pública para que los tributos de que conste el sistema impositivo hayan sido conocidos y aceptados por la colectividad. El rendimiento de aquéllos debe destinarse íntegramente a la satisfacción de necesidades públicas debidamente jerarquizadas y racionalmente adecuadas, pero de seguirse una política de desarrollo irracional se propicia el despilfarro, la injusticia en la imposición y la deshonestidad en el manejo del crédito público.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

## DERECHO INTERNACIONAL

Association Finlandaise des Juristes Democrates, "La politique juridique en Finlande au début des années 80", *Revue de Droit Contemporain*, Bruselas, núm. 1, 1981, pp. 71-80.

El fin de toda política de reforma del derecho consiste en mejorar la condición de los ciudadanos respecto a los derechos humanos, la igualdad y la seguridad. En el marco de la actualización del derecho en Finlandia para la década de los 80, la Asociación Finlandesa de Juristas Demócratas propone el siguiente programa que consta de tres objetivos:

- Mejorar la justicia social;
- Democratizar el sistema de toma de decisiones a todas lo nevels, y
- Perfeccionar las garantías legales de los ciudadanos.

### I. MEJORAR LA JUSTICIA SOCIAL

En Finlandia, durante la década de los 60 —periodo de crecimiento económico acelerado—, cuenta habida de los intereses a largo plazo de la economía, realizáronse varias reformas sociales, como la del régimen de jubilación de los asalariados y la de la generalización de la enseñanza