

<b>Derecho fiscal</b> . . . . .	<b>1143</b>
---------------------------------	-------------

autor entrega documentados indicadores que perfilan a Japón y Alemania como los futuros dueños del siglo XXI.

Jorge WITKER

## DERECHO FISCAL

GROS, Daniel, "Armonización versus competencia. Estrategias fiscales en los países de la CEE", *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 2, 1991, pp. 23-32.

Este artículo resulta de gran importancia porque la experiencia de la Comunidad Económica Europea es ilustrativa para los países que como México, pretenden crear una zona de libre Comercio; además de que como se señala en la tesis central del artículo, en un mundo cada vez más integrado, ningún país puede decidir de forma aislada cómo gravar el capital. De esta premisa el autor desprende un dilema: qué deben hacer los países miembros de la Comunidad Económica Europea como España, ¿tratar de competir en esta área con los paraísos fiscales existentes en el mundo, o procurar una relativa armonización con las acciones emprendidas por sus principales socios?

La liberación del mercado de capitales afecta enormemente la cuestión, pues las personas físicas de la CEE tendrán la posibilidad de abrir cuentas bancarias en el extranjero a las que podrán canalizar ingresos no declarados procedentes de inversiones internacionales. La evasión fiscal es la consecuencia inmediata de la liberación del mercado de capitales. ¿Cómo enfrentar este fenómeno? El autor propone algunas acciones comunitarias coordinadas, tales como una retención fiscal común, requisitos de información comunes, o la cooperación entre las autoridades tributarias. La utilización de estas medidas requiere previamente conocer cuál es el volumen de los ingresos fiscales en juego, las medidas de precaución que deben adoptar los países miembros mientras la comunidad no actúe y principalmente tratar de saber cuáles son las principales tendencias mundiales.

De acuerdo con el autor, aunque no hay datos completos de los flujos de capital en la CEE, salvo por lo que ve al gran sector empresarial, lo cual imposibilita realizar comparaciones internacionales

directas sobre los movimientos de capitales de economías domésticas. Lo cierto es que por lo que ve a las personas físicas y a los pequeños empresarios, hasta el momento y en el corto plazo, éstos no han utilizado de manera profusa la transferencia internacional de capitales. Por lo tanto, sostiene que en el largo plazo las personas físicas y los medianos empresarios accederán a estas transferencias pues les resultará más fácil la evasión fiscal.

También se afirma que en la actualidad y de manera previa a la coordinación de la CEE en esta materia, los países miembros utilizan dos mecanismos principales para resolver los problemas derivados de la liberación de capitales. Estos instrumentos son las retenciones fiscales y los requisitos de información. Notorio es que en cinco países de la CEE no se practique ninguna retención fiscal. Hay naciones como Dinamarca y los Países Bajos que prescinden de la retención fiscal y utilizan exclusivamente los sistemas de información. Otros como Alemania y Luxemburgo carecen de sistema alguno para controlar los ingresos de intereses. El caso paradigmático es Grecia en donde no es necesario ninguno de estos sistemas de control, pues los ingresos de esta naturaleza están excluidos del impuesto sobre la renta.

Al no existir medidas comunes para enfrentar la evasión fiscal y las demás consecuencias derivadas de la liberación del mercado de capitales, el autor establece las líneas estratégicas para la imposición sobre el capital en la década de los noventa. Reconoce que desde un punto de vista económico, la solución ideal sería la plena cooperación internacional de carácter mundial, para poner en vigor el principio de que todas las rentas de capital sean gravadas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Admite, no obstante, que ello no es factible en la práctica debido a que los países pequeños en los que la base imponible nacional es pequeña, comparada con las ganancias en términos de empleo en los intermediarios financieros internacionales, carecen de incentivos para colaborar. Esta situación plantea la cuestión de si tendría resultados una actuación de la comunidad en solitario. Gros cree que la respuesta debe ser afirmativa, en la medida en que mitigaría la competencia fiscal e incrementaría los costos de evasión. Lo ideal, a nivel comunitario, para este profesor de Lovaina, es la introducción del estatuto fiscal de "residente comunitario", con el objetivo de llegar a una situación en la que la legislación tributaria de todos los países miembros trate exactamente igual a los residentes de la Comunidad que a los residentes nacionales en materia de retenciones. Tal vía no conllevaría

costes administrativos elevados, dado que la mayoría de los países miembros ya cuentan con retenciones fiscales o requisitos de información y sólo Luxemburgo tendría que establecer un nuevo sistema y Alemania reactivar el introducido en 1989.

La objeción mayor, desde mi punto de vista, sigue siendo si las medidas en solitario de la Comunidad Económica Europea serían eficaces en el marco de la liberación de mercado de capitales que se realiza a nivel mundial. Considero que, como el autor lo deja entrever, estas medidas comunitarias sólo serían útiles si los mercados nacionales de la CEE están más integrados en ella que con el resto del mundo. De otra manera las medidas propuestas serían ineficaces.

María de la Luz MIJANGOS BORJA

HERNÁNDEZ SALDAÑA, Víctor Manuel y FLORES GÓMEZ, Eduardo, "La medición de la capacidad financiera en los gobiernos locales", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, Jalisco, año 13, núm. 40, julio-septiembre de 1992, pp. 299-324.

Durante los últimos años las finanzas de los gobiernos estatales y municipales han experimentado una serie de problemas como resultado del impacto de diversas situaciones generalizadas que han incrementado las presiones sobre el gasto público, entre las que se encuentran la disminución en la participación relativa de sus ingresos propios respecto de sus ingresos totales, así como en los saldos positivos presupuestales y en el efecto diario, y también en las expectativas de transferencias de recursos intergubernamentales; al mismo tiempo que se han incrementado la demanda de servicios públicos, y la exigencia de inversiones de capital por desgaste de las obras de infraestructura y por crecimiento poblacional, y han aumentado los niveles de la deuda pública. Ante esa situación las secretarías de finanzas estatales y las tesorerías municipales tienen que disponer de instrumentos que les permitan conocer con la debida anticipación el estado a corto y mediano plazos de sus finanzas, así como sus perspectivas.

Precisamente el objetivo de este estudio es facilitar indicadores que den referencia de la situación que guarda la aptitud financiera de los gobiernos locales. Para medir la capacidad de pago sugiere el autor el empleo de los indicadores de solvencia, liquidez y cuentas por cobrar; para evaluar el endeudamiento propone como indicado-

res el grado de utilización del financiamiento, la proporción de la recaudación destinada a pago de la deuda y la proporción de gastos de capital; para valorar la efectividad en la administración recomienda como indicadores el nivel real de gasto, la efectividad en el manejo de la caja, la capacidad recaudatoria, la eficiencia recaudatoria, la autonomía financiera, y la capacidad para proporcionar bienestar social; y para estimar la capacidad para la generación de ingresos presenta como indicadores el número de permisos para construcción expedidos y el número de licencias para negocios extendidas.

Advierte el autor que los cocientes sugeridos como indicadores de la condición financiera de un gobierno local son solamente una muestra de los que para una entidad o municipio en particular pudieran generarse de conformidad con la forma en que estos gobiernos lleven el registro de sus ingresos y egresos. Por un lado los indicadores justos para cada caso dependerán de las condiciones locales particulares, y por otro, los valores que de ellos resulten serán sólo indicativos de situaciones individuales que deberán interpretarse dentro del contexto en el que se generaron.

Asimismo, los valores que se obtengan de cada indicador habrán de interpretarse ligando su cuantía o grado con los de los otros indicadores que se tengan de referencia para la medición de la condición financiera. De aquí se desprende que no habrá indicadores mejores a otros una vez seleccionado un conjunto de ellos. Tomándolos individualmente serán indicativos de una condición particular; pero no representativos de la condición financiera del gobierno local que valoran cuando son interpretados conjuntamente.

Por consiguiente —dice el autor— la evaluación de la medición de la condición financiera para un gobierno local estará en función del contexto económico local en el que se dé, y del nacional en el que se inserte; y también de la combinación de resultados de indicadores que se esté tomando de referencia en el momento de su valoración.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

McLURE, Jr., Charles E., "Aspectos internacionales de la política tributaria para el siglo XXI", *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 2, 1991, pp. 11-22.

Salta a la vista la importancia de este trabajo, pues enfrenta dos cuestiones capitales de la actual política tributaria a nivel mundial:

por un lado las consecuencias de la competencia tributaria internacional, y por otra parte, el tratar de prever si los efectos de esa competencia tributaria son benéficos o destructivos. El autor indica que la internacionalización de los mercados de capitales forja limitaciones al ejercicio de la política tributaria, y puede producir la tendencia a que la imposición sobre el capital se reduzca a cero. El trabajo persigue contestar, entre otras, estas cuestiones: Si la mayor internacionalización de los mercados mundiales de capital conduce indefectiblemente a una drástica disminución del impuesto sobre la renta, o si es posible tomar algunas medidas para impedirlo; la segunda pregunta, que supone una respuesta positiva a la primera, es si habría algo que hacer para evitar este resultado; el autor se cuestiona también si los impuestos directos con base en el consumo deberían tener crédito fiscal; finalmente, se hacen algunas conjeturas acerca de si la integración económica obligará a recurrir a la imposición unitaria. En el ensayo nunca se dan respuestas definitivas y se deja abierto el campo de las dudas.

Respecto a la primera pregunta, el autor señala cómo, en ciertos casos, la competencia fiscal hará estragos en algunos países, en particular los de Europa del Este. Estos países que abandonaron el socialismo se sienten tentados a ofrecer incentivos a la inversión con el fin de atraer el capital que tanto necesitan para modernizar sus economías; cualquiera de ellos puede verse obligado a seguir este camino si los restantes lo hacen; la consecuencia será la pérdida de ingresos, quebraderos de cabeza administrativos, posibilidades de evasión y distorsión de las decisiones de inversión, sin que se gane mucho con ello. También indica cómo los defensores de la imposición sobre el consumo, como mecanismo sustituto de la imposición sobre la renta, no están de acuerdo con esta perspectiva, ya que tienden a ver la neutralidad de la imposición sobre el consumo como una de sus ventajas fundamentales, pasando por alto que este tipo de imposición genera una menor equidad vertical.

Para contestar a la siguiente cuestión, el autor hace un recuento de algunos instrumentos fiscales que evitarían o limitarían la competencia tributaria, reconociendo de antemano que esta competencia sólo puede disminuirse mediante la cooperación internacional, aunque en el inter es posible utilizar otros medios, entre los que señala los siguientes: imposición basada en la fuente de los recursos, ponderar el uso del impuesto sobre el consumo o dejar que sucedan los efectos nocivos de una competencia tributaria excesiva. Resulta evidente que cualquiera de estos mecanismos sustitutivos no resuel-

ven plenamente el problema de la competencia tributaria y sólo limitan sus efectos.

El problema de si un impuesto basado en el consumo debería contar con créditos fiscales, recibe tal vez la respuesta más categórica por parte del profesor McLure. Sostiene que el tema de la concesión de créditos fiscales no debería exagerarse, pues como demuestra la experiencia norteamericana, los créditos impositivos exteriores excesivos, creados por la reforma tributaria de ese país en el año 1986, no contaron realmente, pues aunque se trataba de impuestos susceptibles de crédito, los contribuyentes no podían disfrutarlos porque estaban en una situación de exceso de solvencia.

El autor sostiene que a finales de siglo se producirá un resurgimiento del interés por la tributación unitaria, lo cual es así por varias razones, principalmente por el hecho de que la reciente integración económica de Europa hará cada vez más ilusorio el empleo de una contabilización independiente para dividir la renta de las empresas multinacionales entre las distintas jurisdicciones en las que actúan, y que cabe esperar que la Comunidad Europea adopte la fórmula del prorrateo como vía normal de determinación a efectos fiscales de la fuente de renta de tales empresas.

A pesar de la importancia de los problemas planteados, el ensayista termina su trabajo exponiendo nuevas inquietudes que hacen trascendente este artículo sólo en cuanto plantea cuestionamientos y establece algunas vías de reflexión, pero no en cuanto a proporcionar certezas. De todas maneras vale la pena seguir preguntándonos por la conformación que en el próximo siglo tendrá la fiscalidad internacional.

María de la Luz MIJANGOS BORJA

RUIZ HUERTA CARBONELL, Jesús, "Sistema fiscal y administración tributaria de los países en transición hacia economías de mercado", *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 3, 1991, pp. 79-88.

Resulta de sumo interés analizar los posibles sistemas fiscales de los países de Europa del este, porque de esta forma podemos discutir sobre lo que es un sistema impositivo ideal, los defectos que tienen los consolidados en los países occidentales y realizar propuestas imaginativas.

El profesor Ruiz Huerta, reconocido neoliberalista, analiza, en primer lugar, las dificultades a las que se enfrentan los países socialistas en la implantación de un sistema fiscal y de una nueva administración tributaria en el contexto de la transición de estos estados hacia economías de mercado. Señala seis obstáculos que impiden la implantación de un sistema fiscal y de una administración tributaria capaz de financiar la actividad de los sectores públicos en estas economías en transición. Estas seis restricciones son:

1) La necesidad urgente de crear y consolidar un sector privado de la economía a través de la privatización de empresas públicas y de un cambio en los criterios de regulación.

2) En la primera fase del proceso de transición no se pueden disminuir drásticamente los gastos públicos porque se afectaría significativamente la prestación de servicios sociales básicos y la credibilidad del proceso de transformación.

3) Las fases de esta transición, como revela la experiencia histórica reciente, han sido contestadas por los ciudadanos de estos estados porque existe la creencia de que se ha producido una gran corrupción dentro de las burocracias que conducen los procesos.

4) En las economías socialistas no había un sistema fiscal explícito como tampoco experiencia de pago de impuestos y cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, es decir, los ciudadanos de esos países desconocen la relación existente entre las ventajas derivadas de los gastos y los costos producidos como consecuencia de la obtención de ingresos para financiar aquellos gastos.

5) Desde el punto de vista de la gestión del sistema, existe un verdadero *handicap*, pues no hay personal preparado para responsabilizarse de la administración tributaria, ni tampoco existe infraestructura administrativa, ni medios materiales de apoyo, y

6) Finalmente, el mantenimiento de un gasto público elevado y las dificultades para la obtención de ingresos hacen previsible la amenaza de grandes déficit públicos que van a estimular las tensiones inflacionarias y harán muy difícil a los gobiernos el mantenimiento de los equilibrios macroeconómicos.

No obstante estas serias dificultades, es necesario que estos países hagan un esfuerzo para el diseño de los sistemas fiscales respectivos y para el establecimiento de una adecuada administración tributaria. El artículo propone sistemas fiscales simplificados y manifiesta que existe, entre los expertos, una opinión generalizada en contra de sistemas tributarios complejos, y en tal sentido se cuestiona el esta-

blecimiento de impuestos de carácter progresivo como los existentes en Europa occidental.

El autor sostiene que por razones de simplicidad no sería aconsejable el establecimiento de un impuesto sobre la renta de las personas físicas siguiendo los modelos occidentales, principalmente porque un buen impuesto sobre la renta exige la definición correcta de la renta económica real, objetivo de muy difícil alcance en esas latitudes, además de que debe tenerse presente que los impuestos sobre la renta de los sistemas fiscales occidentales fueron diseñados para un mundo con estabilidad de precios. La imposición sobre la renta con tarifa progresiva en estos países se enfrentaría al problema de su aplicación a fuentes de renta muy diferenciadas.

En el ensayo se sostiene que acorde con los criterios de simplicidad y transparencia en los sistemas fiscales de transición, éstos deben sustentarse en el principio del beneficio, porque es la manera más fácil de vincular el gasto al ingreso, y por lo tanto de facilitar el entendimiento y la aceptación del nuevo sistema impositivo.

Se hace un repaso de los principales sistemas propuestos: el de Kornai (1990) que proponía tres impuestos básicos que afectarían al consumo, los salarios y los beneficios; el de Mckinnon (1989) que ha defendido un IVA en destino con tipo uniforme y aplicado con carácter general a todas las empresas con independencia de quién sea el propietario; también se refiere a la conocida propuesta del impuesto alternativo simplificado (siglas en inglés: SAT), según la misma, los sistemas deben integrarse con dos figuras tributarias, un impuesto lineal sobre las empresas aplicado sobre las ventas menos las compras, y un impuesto con tipo variable sobre los sueldos y salarios incluyendo pensiones, pero no rentas o ganancias de capital. Estos sistemas propuestos traen aparejados varios problemas relacionados con la equidad, además de que podrían afectar las prácticas contables de las empresas, propiciarían la manipulación de las transacciones para aprovechar los mecanismos de minoración, el excesivo incentivo a invertir podría llevar a realizar inversiones con rentabilidades por debajo del costo de oportunidad de los recursos, etcétera.

En cuanto a la administración tributaria, el autor propone una administración fiscal profesional y con un grado relativo de autonomía respecto al funcionamiento del resto del sector público. Para él es conveniente descentralizar fuentes de ingresos incluso con cierto grado de capacidad normativa, más que descentralizar la gestión tributaria para evitar una pérdida importante de eficacia del sistema global de tributación. A estos elementos agrega un sistema de infor-

mática tributaria que permitiría el manejo eficiente de la información. Reconoce que el sistema de administración tributaria que se escoja depende decisivamente del sistema fiscal por el que se opte. Un sistema tributario simplificado exige información inferior a la que plantea un sistema basado en un impuesto sobre la renta de base extensiva. A todas estas propuestas añade otra, relativa a la labor de educación de los ciudadanos, a fin de que estos vayan conociendo las relaciones existentes entre impuestos y servicios públicos, así como las referentes a la importancia que tienen un sistema fiscal explícito, transparente y equitativo, y una administración tributaria profesional para el funcionamiento de las instituciones democráticas.

El trabajo, que está destinado a conocer las dificultades que enfrentan los ex países socialistas en el establecimiento de un sistema fiscal y de una administración tributaria profesional, puede también servir para analizar aquellas economías, como algunas latinoamericanas, que cuentan con un desarrollo insuficiente o poco evolucionado de sus instituciones fiscales y conocer propuestas de impuestos alternativos. De ahí su importancia para algunos países de la región y también respecto al nuestro.

María de la Luz MIJANGOS BORJA

## DERECHO INTERNACIONAL

GRAEFRATH, Bernhard y MOHR, Manfred, "Legal Consequences of an Act of Aggression: The Case of the Iraqi Invasion and Occupation of Kuwait", *Austrian Journal of Public and International Law*, vol. 43, núms. 2-3, 1992, pp. 109-138.

La guerra desencadenada por la invasión del territorio de Kuwait por parte de Irak el dos de agosto de 1990, ha traído una serie de consecuencias políticas y económicas a nivel internacional. Esta guerra ha servido como una especie de laboratorio para probar las instituciones y el orden de la posguerra fría. Uno de los casos de "prueba" más significativos es precisamente el funcionamiento del mecanismo de las Naciones Unidas en casos de invasión como la realizada por Irak.

Para los especialistas en derecho internacional también es un objeto de gran atención la observación de la normatividad internacional en relación con el caso concreto de la Guerra del Golfo Pérsico. Mucho se ha escrito y auguramos que se seguirá haciendo.

El artículo que reseñamos analiza la parte técnica-jurídica de la guerra, tomando como punto de partida el conjunto de resoluciones que dictó la Asamblea General de las Naciones Unidas en el conflicto Irak/Kuwait a partir de la resolución 660 (1990).

A juicio de los autores estas resoluciones deben tomarse como una evidencia de las consecuencias legales derivadas de un acto de agresión (como es el caso de la invasión) que constituye un serio crimen internacional. Al respecto, los autores se apoyan en el concepto de crimen internacional contenido en el proyecto de responsabilidad de los Estados, preparado por la Comisión de Derecho Internacional de Naciones Unidas.\*

Tomando en cuenta que la agresión es un crimen que incumbe a todos los Estados, autoriza al Consejo de Seguridad (CS) a tomar cartas en el asunto de conformidad con el capítulo VII del Estatuto de la ONU.

Partiendo de esta premisa los autores del artículo analizan las resoluciones dictadas por el CS detectando lo que ellos consideran como consecuencias jurídicas del acto de agresión o del crimen internacional.

Estas consecuencias son las siguientes:

1) La agresión incumbe a todos los Estados de la comunidad internacional. El CS está autorizado a actuar de conformidad con el capítulo VII de la Carta de San Francisco.

2) Es posible utilizar la fuerza militar para responder a la agresión en virtud ya sea de lo dispuesto en el artículo 51 de la Carta (que se refiere a la legítima defensa) o bien por una decisión del CS.

3) La obligación de restituir y de reparar debe ser hecha por una decisión del CS.

4) También deben ordenarse las medidas de desmilitarización y de control.

5) Deben tomarse decisiones sobre las cuestiones territoriales.

\* "An internationally wrongful act which results from the breach by a State of an international obligation so essential for the protection of fundamental interests of the international community that its breach is recognized as a crime by that community as a whole...".