

REVISTA DE REVISTAS

Derecho fiscal . . . . . 635

tección adecuada de los derechos de propiedad intelectual, exponiendo en detalle el tipo de acuerdo que los tres sectores privados esperan que surja de las negociaciones multilaterales de la Ronda de Uruguay del GATT.

Se considera que un código similar en su forma a otros ya negociados en el GATT, es el modo más adecuado de combatir las distorsiones comerciales aludidas. Este código, se menciona, debe contener:

a) Un conjunto de principios fundamentales sobre protección de la propiedad intelectual y de elementos esenciales que deben incluir los sistemas procesales de los países signatarios a fin de hacer efectivos tales derechos.

Estos principios y elementos esenciales de los procedimientos pueden ser derivados de los estándares mínimos de protección de la propiedad intelectual contenidos en las leyes de aquellos países que participan en la mayor parte de las negociaciones de productos que incorporan propiedad intelectual. Los principios y elementos aludidos son explicados en el trabajo en cuestión.

b) Mecanismos multilaterales de consulta y resolución de controversias para asegurar que las leyes domésticas de los signatarios incorporen de manera adecuada y efectiva los principios fundamentales y elementos esenciales de los procedimientos.

c) Incentivos, tales como trato preferencial, reglas de transición y asistencia técnica, para inducir a la adhesión a las disposiciones del GATT sobre protección de propiedad intelectual.

Julio TÉLLEZ VALDES

## DERECHO FISCAL

ALBA ALCÁNTARA, María Luisa de, "La función interpretativa e integradora de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación y su influencia en la legislación administrativa", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 3ª época, año II, núm. 19, julio de 1989, pp. 37-138.

Hace notar la autora que con respecto a las normas de derecho fiscal que no son de aplicación estricta —las que no establecen cargas a los particulares, no señalan excepciones a las mismas, ni fijan infracciones ni sanciones— existe la posibilidad de utilizar cualquier método de in-

interpretación, siempre y cuando ésta sea acorde con los fines para los que dichos preceptos fueron establecidos. Asimismo, ante alguna laguna de la ley, el juzgador debe integrar las disposiciones de derecho federal común que faciliten la consecución de los fines para los que fue establecido dicho ordenamiento.

Los criterios reiterados, uniformes e ininterrumpidos emanados de la interpretación o integración de las disposiciones legales realizada con motivo de la resolución de casos concretos semejantes sometidos a la competencia de autoridades con funciones materialmente jurisdiccionales, constituye la jurisprudencia. Mientras no se modifique, con el fin de unificar el criterio legal de las autoridades, este conjunto de consideraciones jurídicas en las que se fija en forma abstracta e impersonal la manera en la que ha de entenderse y aplicarse un precepto legal, es obligatorio tanto para el órgano autorizado para dictar jurisprudencia como para los que le son jerárquicamente inferiores.

En materia administrativa la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación es el órgano facultado para sentar jurisprudencia, cosa que hace al decidir cuál tesis debe prevalecer cuando se dejó de aplicar determinado precedente; al determinar cuál tesis debe imperar cuando conoce de la contradicción de sentencias; al sustentar la misma tesis en tres resoluciones no interrumpidas por ninguna en contrario cuando resuelve juicios con características especiales; y al modificar la jurisprudencia ya establecida.

Con base en el análisis de los preceptos de distintos ordenamientos fiscales reformados y aun creados —inclusive un reglamento— siguiendo los lineamientos señalados en tesis jurisprudenciales, concluye la autora que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación ha influido en el derecho administrativo tanto en el desarrollo de nociones jurídicas —al precisar conceptos de derecho—, como en la modificación y creación de preceptos legales e incluso de ordenamientos jurídicos; sin desconocer que cuando la jurisprudencia sentada le es adversa a la autoridad administrativa, lo que los poderes Legislativo y Ejecutivo hacen en no pocas ocasiones es modificar o crear preceptos u ordenamientos legales o reglamentarios que sustenten la actuación de dicha autoridad.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

BABEAU, André, "L'imposition des patrimoines", *Les Cahiers Français*, París, núm. 240, marzo-abril de 1989, pp. 74-79.

El autor empieza por situar los impuestos sobre el patrimonio dentro del sistema fiscal francés; hace la comparación con los gravámenes análogos extranjeros; sigue con el análisis del impuesto sobre las grandes fortunas y del nuevo impuesto de solidaridad sobre la fortuna que lo sustituyó en 1989, y concluye estudiando los efectos económicos y sociales de gravar al capital.

Hace notar que en materia de imposición directa se utilizan dos medidas de la capacidad contributiva: el ingreso —la riqueza en tanto flujo—, y el capital poseído —la existencia o inventario de riqueza—; pero aunque en este caso la base gravable sea la riqueza retenida, la carga fiscal debe cubrirse con ingresos, o se convierte en un tributo que "mata al impuesto".

Los gravámenes al capital se originan en la posesión de riqueza y se cobran periódicamente mientras esa condición subsista; o se recaudan en relación con su transmisión, sea onerosa o gratuita. Algunos se refieren a bienes u operaciones específicas —el impuesto predial, el gravamen sobre vehículos de motor y el tributo sobre operaciones de bolsa—, y otros al conjunto de bienes —el impuesto de solidaridad sobre la fortuna—.

Los grandes razgos del sistema francés son que estos impuestos pesan más seriamente sobre la propiedad inmueble que sobre la mueble, y que el sistema es fuertemente progresivo, aunque la presión aumenta más lentamente a medida que la cuantía de los patrimonios se eleva. Más que el peso absoluto de los impuestos sobre el capital —0.5% del patrimonio neto del conjunto de los contribuyentes obligados a pagarlos—, en opinión del autor lo que determina sus efectos eventuales es su concentración en una categoría de obligados, el carácter tan completo de la pampolia utilizada por estos gravámenes en Francia en relación con la utilizada en los demás países desarrollados, y que al contrario de lo que ha ocurrido en éstos durante los dos últimos decenios, en Francia han aumentado.

El autor centra su estudio en el impuesto sobre las grandes fortunas que estuvo en vigor entre 1982 y 1986, y en el impuesto de solidaridad sobre la fortuna, que es un impuesto sobre el activo neto que no se aplica a las personas morales. Durante los cinco años de vigencia del primero de ellos se llegó a un mejor conocimiento de los patrimonios —lo que coloca a la administración de los impuestos sobre sucesiones en una condición más favorable—, y se dio origen a la fragmentación

de las fortunas a través de un gran número de donaciones a los miembros más jóvenes de las familias; pero no fue perceptible que se lograra el objeto pretendido: hacer más justa la distribución de la riqueza reduciendo las disparidades entre las fortunas.

Los riesgos que esta forma de imposición entraña —reducción del ahorro, disminución de la productividad por la menor acumulación de capital, y reducción del crecimiento de los salarios y del bienestar global— son difíciles de medir, ya que los modelos no llegan a estas conclusiones más que bajo hipótesis específicas; pero cree el autor que se han subestimado los efectos perturbadores de la tributación al patrimonio, y en previsión de la apertura del mercado único europeo en 1993, recomienda hacer su análisis exhaustivo, porque los estudios hechos apuntan a que la imposición francesa sobre el ahorro es bastante más pesada y rigurosa que en los restantes países, y para evitar riesgos serios aconseja equipararla al promedio europeo.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

DÍAZ OLIVARES, Armando, "Los principios constitucionales mexicanos en materia de impuestos", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 3a. época, año III, núm. 27, marzo de 1990, pp. 69-82.

En este estudio analiza el autor un controvertido tema que reiteradamente se plantea ante los tribunales: la constitucionalidad de las leyes fiscales. Partiendo de las opiniones de connotados maestros y de la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, trata como un todo constitucional los cuatro elementos fundamentales de la constitucionalidad de las normas tributarias.

Conforme a ellos, para que no quede margen a la arbitrariedad de la autoridad, toda disposición tributaria debe emanar del Congreso de la Unión y contener expresamente los elementos esenciales del impuesto que establece, y si bien no todos deben pagar todos los impuestos, nadie con capacidad contributiva está exonerado de contribuir a financiar los gastos públicos que el Estado requiere para cumplir sus funciones.

Asimismo, por estar afectados en general los impuestos a cubrir dichos gastos públicos, sólo mediante ley puede destinarse una contribución determinada a un gasto público específico. En cualquier caso los beneficios que obtienen los particulares y la aportación de parte de su riqueza están totalmente desvinculados, ya que aun los que por carecer de

medios económicos no pagan impuestos —y especialmente éstos— tienen derecho a utilizar los servicios públicos. El pago de contribuciones no es de ningún modo una contraprestación por la utilización de los servicios públicos que el particular recibe del Estado.

Pero toda persona afectada por un mismo tributo debe tener la certeza de recibir igual trato, variando únicamente las tasas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, cuantificada partiendo de distintos elementos según se manifieste a través de la obtención de ingresos, de la propiedad de un patrimonio o capital, o de la realización de gastos destinados a adquirir bienes o servicios. Cuando atendiendo a su capacidad contributiva un impuesto afecta por igual a todos aquellos ciudadanos que se encuentran en una determinada situación establecida por la ley, es decir, que en condiciones análogas cubren idéntico gravamen, no puede calificarse éste de privativo o exorbitante.

Como corolario de todo lo expuesto, afirma el autor que estos requisitos de generalidad, de aplicación al gasto público, de legalidad y de proporcionalidad y equidad, deben reunirse en todos los gravámenes como una garantía para los mexicanos, y concluye que cuando todas esas condiciones se reúnan, en cada impuesto habrá un sistema fiscal constitucionalmente justo, que haga de México un país más próspero en beneficio de los que menos tienen.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

KEEN, Michael, "La armonización de la imposición indirecta como mejora en el sentido de Pareto", *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 114, 1990, pp. 149-156.

La armonización de la imposición indirecta es fundamental para la conclusión del mercado interno europeo, puesto que el objetivo de suprimir los aranceles internos carecería de sentido si los Estados miembros aprobaran en su lugar medidas no arancelarias que tuvieran los mismos efectos. Este artículo intenta demostrar que la coordinación impositiva se puede justificar en términos de eficiencia como respuesta a las distorsiones que los impuestos provocan en el comercio.

En el Tratado de Roma se prohibió expresamente que un país utilizara su propia estructura interna de impuestos para proporcionar una protección indirecta. Sin embargo, el espíritu del Tratado no se ha cum-

plido y en múltiples ocasiones ha sido difícil hacer cumplir su letra en el Tribunal Europeo. Un ejemplo lo constituye el tratamiento fiscal de las distintas categorías de los productos del alcohol y tabaco.

En el informe de la Comisión sobre *completing the internal market* (culminación del mercado interior), subyace la idea de la armonización y Michael Keen se pregunta si esta coordinación es potencialmente mejor en el sentido de Pareto. Teniendo en cuenta este objetivo, en un primer apartado analiza las reformas tributarias nacionales en un contexto internacional. En esta sección expone un modelo de intercambio con dos países en el cual las distorsiones son consecuencia de los impuestos sobre mercancías en destino. Establece, además, las condiciones necesarias y suficientes que caracterizan a las reformas (nacionales-multilaterales) que obtienen mejores resultados.

En este sentido, se afirma que un país se beneficia de la reforma si las ganancias que obtiene del intercambio son superiores a la pérdida de ingresos que le supondría el cambio en la demanda doméstica. En otras palabras, la reforma debe producir ingresos globales mayores a los que generaban los tipos impositivos previos (proposición 1).

En el siguiente apartado se estudia la posibilidad de que las diferentes formas en que los países estructuran sus impuestos sobre bienes y servicios reflejen su intento de tener mayores facultades en la fijación de precios en los mercados mundiales. Por este motivo, a la vez que grava con tipos impositivos más altos a las mercancías que importa (proposición 2), su estructura interna favorece a sus exportaciones (proposición 3). Desde este punto de vista, la reforma multilateral y la armonización tributaria es una mejora en el sentido de Pareto.

En un equilibrio de Nash (la estructura impositiva de cada país maximiza su propio bienestar en función de la estructura del otro), la armonización de la imposición constituye una mejora si no existen efectos cruzados en el precio de bienes gravados en el consumo o en la producción, y si en cada país la demanda conserva su posición inicial (proposición 4).

Con base en estas cuatro proposiciones y en su demostración teórica, el autor desarrolla su modelo, que en algunos aspectos se encuentra confirmado por las reformas que ha planteado la citada Comisión.

María de la Luz MIJANGOS BORJA

LUSTIG, Nora, "Estados Unidos y la crisis fiscal", *Cuadernos de Nexos*, México, núm. 29, noviembre de 1990, pp. X-XI.

La autora, profesora de El Colegio de México, discute la existencia misma de una crisis fiscal o crisis de Estado en los Estados Unidos de América.

El trabajo se suma a la extensa serie de artículos y ensayos sobre las "crisis" que inundaron la literatura política y económica después del "crac" petrolero de 1973. Con seguridad, el estudio más enjundioso sobre la materia está constituido por el libro: *La crisis fiscal del Estado*, de James O'Connor.

Sería erróneo suponer, dice Nora Lustig, la existencia de una crisis fiscal en los Estados Unidos:

El gobierno federal no cerró el fin de semana del 6 de octubre por no tener cómo financiar su gasto. El gobierno cerró porque no hubo acuerdo sobre cómo cumplir con las metas autoimpuestas por el Congreso para reducir el gasto público. Lo que estamos observando es el resultado del forcejeo político para cumplir dichas metas en un país en democracia.

En efecto, la Ley Gramm-Rudman tiene su origen en los sectores conservadores de la sociedad estadounidense. Sin embargo, esta ley, paradójicamente, pone la mayor carga del ajuste fiscal sobre los ciudadanos más pudientes.

El Partido Republicano postulaba una reducción sustancial del gasto público. Los sectores más progresistas prefieren hacer el ajuste aumentando los impuestos de la clase media alta y de los ricos. No obstante, una propuesta de este tipo será vetada por el presidente Bush, y, por tanto, deberá buscarse una nueva mayoría.

El acuerdo bipartidista inicial fue roto por la Cámara de Diputados en contra de la opinión de sus líderes. También es cierto que esta decisión de los representantes repercutió en el resto de la economía ante la incertidumbre acerca de la aprobación del presupuesto. Sin embargo, no habrá fuga masiva de divisas, y Estados Unidos continuará teniendo acceso a los mercados de capitales.

Es muy interesante destacar, en el análisis de la autora, la referencia al Buró del Censo sobre Población y Distribución del Ingreso en los Estados Unidos. El porcentaje de hogares por debajo de la *línea de pobreza*, se dice en el informe, equivale a 12,675 dólares para una familia de cuatro personas, y ha continuado en línea descendente desde 1983 en que el índice llegó a 15.2%, como indicador de la pobreza crítica.

Las cifras oficiales refuerzan la idea que la concentración del ingreso aumentó de manera considerable. Por ejemplo, el 20% más rico de la población subió de 43% en 1969 a 46.8% en 1989. Estas cifras nos dan una idea de cómo una política presupuestaria puede afectar la concentración o no del ingreso personal en un país.

Efectivamente, tanto la sociología de la marginalidad como la teoría de la dependencia, como escuelas interpretativas de la realidad socioeconómica de América Latina, no han hecho otra cosa que diagnosticar los niveles de pobreza y marginalidad de la mayoría de la población.

El reto jurídico, en este aspecto, me parece que consiste en la búsqueda de los mecanismos jurídico-económicos que permitan satisfacer las necesidades básicas de la población. Estamos, por cierto, ante un problema principalmente socioeconómico y de decisión política. El artículo contribuye a destacar los efectos nocivos del déficit presupuestal en los Estados Unidos, y el efecto pernicioso de la concentración del ingreso desde 1969 a la fecha.

Luis Díaz MÜLLER

SHAVIRO, Daniel N., "Selective Limitations on Tax Benefits", *The University of Chicago Law Review*, vol. 3, núm. 27, otoño de 1989, pp. 1889-1960.

Frecuentemente las normas fiscales niegan la sustracción de partidas que los principios fiscales de contabilidad sí consideran como descontables. Estas limitaciones selectivas de los beneficios fiscales —como las restricciones para restar las pérdidas de capital— crean disparidades entre los contribuyentes al negarles específicamente ciertas deducciones.

En opinión del autor estas limitaciones no pueden ser analizadas a través sólo de la consideración de los principios fiscales, especialmente de la definición Haig-Simons del ingreso —equivalente éste al justo valor de mercado del monto del consumo y del monto del cambio en la riqueza neta del contribuyente durante un ejercicio contable—. Con base en este concepto, toda percepción económica —sin excluir ninguna para efectos fiscales—, debería ser igualmente gravado, permitiendo sólo las deducciones relacionadas con el costo de generarla.

Según el autor, para calificar los méritos de las limitaciones selectivas es necesario examinar los complejos efectos de estas medidas fiscales en los fines buscados de conformidad con la definición Haig-Simons: la "jus-

ticia" o equidad horizontal, y la "eficiencia" o neutralidad en la distribución de los recursos económicos.

Las limitaciones selectivas equivalen a tratar a distintos contribuyentes en forma diferente respecto a la misma materia, por lo que su beneficio neto depende de la interacción de los varios conceptos en sus declaraciones de impuestos, y pueden definirse —a juicio del autor— como las estipulaciones que al mermar el ingreso gravable en respuesta a ciertas preferencias administrativas, otorgan beneficios fiscales condicionales sobre el monto de algunas partidas de la declaración fiscal.

Afirma el autor que para lograr una correcta apreciación de las limitaciones selectivas se requiere analizar con amplitud la compleja gama de sus efectos sobre la justicia y la eficiencia, y considera que la principal ganancia respecto a éstas es una reducción en la cuantía de la inversión fiscalmente favorecida. Ausente este efecto, las encuentra inequívocamente indeseables y hace notar que aunque logren ese fin, tienen también efectos negativos en cuanto a la justicia y la eficiencia —como elevar el costo general del sistema fiscal e inducir a la evasión—, que pueden ser mayores que las ganancias obtenidas. Para terminar —concluye el autor—, el equilibrio entre el costo y los beneficios tienen que evaluarse empíricamente.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

## DERECHO INTERNACIONAL

ALSTON, Philip, "Implementing Economic, Social and Cultural Rights: The Functions of Reporting Obligations", *Bulletin of Human Rights*, Nueva York, núm. 1, 1989, pp. 5-12.

En materia de cumplimiento o realización efectiva de los derechos económicos, sociales y culturales, nada más paradójico, cuando no francamente chocante, que los optimistas cuadros que muchos Estados plasman en los informes que presentan al Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, los cuales contrastan o difieren de los datos y estadísticas periódicamente publicadas por el Banco Mundial, la UNICEF, la OMS y otros organismos internacionales, en los que se consigna que cientos de millones de seres humanos continúan viviendo en la extrema pobreza, que millones de niños mueren cada año de hambre, desnutrición o enfermedad, que las discriminaciones de todo tipo se enseñorean por todas partes de nuestro planeta, etcétera.