

gran mayoría de los autores que han escrito sobre el tema de la crisis costarricense. Cuando se trata de presentar propuestas, indicar medidas o decisiones que habría que tomar e incursionar en el harto escabroso ámbito de las perspectivas del desarrollo nacional y de los mecanismos para dejar atrás la crisis e ingresar en un nuevo período de crecimiento —y dejado de lado naturalmente el análisis de los valores que subyacen a las directrices sugeridas para superar el estancamiento—, nada se menciona acerca de la viabilidad efectiva, la *viabilidad política* de los cursos de acción aconsejados. Encontrados en la pretensión cada día más trasnochada —porque cada vez más existe un superior interés en enfoques analíticos más integradores y comprensivos, y porque además se trata también de una temática que admite la indagación científica de que abordar tal tópico es cuestión de “políticos” y de quienes toman las decisiones en el Estado, o bien de que se trata de asunto propio de otra disciplina que no es la Economía, se aporta insuficiente claridad sobre puntos de fondo en derredor de los cuales es posible proceder a prospectivas más sistemáticas. Cuando los Autores señalan “[...] en última instancia varias reformas de política económica constituyen el único mecanismo *viable* (es decir, sobre el que las autoridades nacionales poseen algún grado de control, a pesar de los costos políticos que siempre acompañan cualquier decisión) para modificar las circunstancias que explican el estancamiento y la contracción de la economía costarricense y superar la crisis o aliviar sus consecuencias” (p. 35), omiten cualquier comentario acerca de la efectiva viabilidad política de esas políticas económicas que al parecer “constituyen el único mecanismo viable” para superar la crisis. Y lo que verdaderamente ocurre en la mente de quienes plantean las cosas así, es que suponen—supuesto decisivo y que conspira contra una adecuada aprehensión de posibilidades menos inciertas de actuar sobre la realidad— que si los políticos tuvieran la voluntad de emprender determinadas acciones ya iluminadas gracias al concurso de los economistas, las cosas se resolverían. Pero lo que no se alcanza a comprender es el enorme determinismo que sobre los tales “políticos” ejerce el sistema político y su racionalidad específica (el conjunto de las instituciones que lo componen, las distintas fuerzas sociales y políticas existentes y la manera formal e informal como actúan, etc., etc.), cuyo mejor conocimiento indudablemente facilitaría una prognosis más ajustada al verdadero modo de operar de la realidad social, algo mucho más com-

plejo que le mero funcionamiento del mercado y de los distintos agentes que con fundamento en su “racionalidad económica” actúan en él.

Jorge Rovira Mas

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DOCTRINA, LEGISLACION Y PRACTICA, por Enrique Flores Valeriano. San José, EDUCA, 1984.

La Editorial Universitaria Centroamericana “EDUCA”, continua trascendiendo el fácil ámbito de lo anterior y literario, para colocarse a la vanguardia de la temática sociológica centroamericana y más recientemente, adentrándose en el campo de la ciencia y de la tecnología Económica.

En esta última vertiente de sus publicaciones “EDUCA” nos presenta la obra del jurista Flores Valeriano, hondureño y centroamericanista ilustre por sus méritos académicos, obra intitulada, “EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, doctrina, legislación y práctica”.

Estamos frente a una obra que en su primera parte presenta una síntesis bien lograda de la doctrina jurídica impositiva, agregando además la referencia ilustrativa o complementaria correspondiente a la teoría de las Finanzas Públicas, o de la teoría económica más general. El autor denota su preocupación por la sencillez y claridad de exposición, cosa poco común en obras de este género, y se remite no sólo a diferentes autores y escuelas de pensamiento, sino que ilustra los tópicos más controversiales como el alcance de los Decretos—Ley en la normatividad impositiva, la costumbre y la jurisprudencia en el derecho tributario, su interpretación, la distinción entre impuestos reales y personales, y sobre todo las preferencias institucionales del Estado moderno entre las diferentes modalidades de aquellos.

Más no sólo se ocupa el autor de la doctrina jurídica, sino que trasciende a consideraciones propias de la política económica, más específicamente del ámbito fiscal como se señaló con anterioridad. Así por ejemplo incursiona Flores Valeriano en los principios relativos a la organización financiera del Estado, capítulo primero de la primera parte, y en los postulados básicos subyacentes a las Finanzas Públicas. Es también el caso de las consideraciones que dedica a los criterios de clasificación económica de los ingresos del Estado, replanteando algunas directrices ya clásicas en el medio centroamericano como las de Benavente y Becerra contenidas en

“Finanzas Públicas y Contribución sobre la Renta”, reflexiones que desembocan a la altura del capítulo cuarto de la primera parte en el tema de fondo, de la obra cuyo comentario nos ocupa, cual es el Impuesto sobre la Renta, sus ventajas, sus desventajas, la problemática típica del impuesto ya no sólo en el ordenamiento jurídico y en la política económica, sino en la práctica cotidiana en nuestros países.

Y como era de esperar, a su paso por el foro hondureño, Flores Valeriano no puede escapar a la problemática del Impuesto sobre la Renta en su país, donde numerosos Decreto Ley constituyen el basamento de la estructura tributaria y en general del ordenamiento impositivo. Ello no ha sido óbice para que en muchos casos Honduras se haya convertido en exportador y cuna de transformaciones tributarias importantes para el resto de Centro América, como pudimos observar en varias ocasiones mediante la participación en misiones y grupos de análisis del CIAT (Centro Interamericano de Administradores Tributarios) e incluso haya dado asesores y consultores de trascendencia internacional como Arturo Corletto y Oscar Bueso, con quien hemos coincidido en estas lides, particularmente en lo relativo a reforma impositivas en los impuestos de la Renta y sobre las Ventas. Este último tributo es en el caso de Costa Rica de factura netamente hondureña. Para no prolongar más de lo debido esta digresión baste señalar que en medio del estancamiento que registran las demás naciones del istmo centroamericano en materia de reforma arancelaria, Honduras con decisión ha dado el primer paso firme hacia la transformación de sus criterios de clasificación y nomenclatura en lo relativo a impuestos aduaneros.

Por todo esto es que la experiencia hondureña en materia impositiva es vasta y prestigiosa, y la oportunidad de recopilar y sistematizar experiencias, en materia de economía impositiva y normatividad jurídica como lo ha hecho Flores Valeriano en “EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DOCTRINA, LEGISLACION Y PRACTICA”, no debe pasar desapercibida.

Desde luego la obra no está exenta de controversia en algunos tópicos. Se registra no obstante una presentación de temas por parte del autor recogiendo la opinión de dos o tres tratadistas en cada caso, o en su defecto una situación experiencial, para de seguidillo fijar su posición. Veamos algunas de las posiciones y criterios del autor a guisa de ilustración.

Para Flores Valeriano, son materias básicas que integran el derecho tributario la doctrina científica del derecho, las relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares —que el autor diferencia exhaustivamente—, elementos a los que adiciona todo lo relativo a la organización financiera del Estado.

Por otra parte, siguiendo a los tratadistas más modernos opta en general en materia impositiva por el principio de la progresividad al que considera el más justo para la tasación tributaria, en sustitución de la clásica proporcionalidad.

Asume Flores Valeriano definitorias conceptuales, en correspondencia con filosofías económicas de gran controversia en materia de política fiscal como cuando señala en torno a la generalidad de los impuestos, capítulo segundo primera parte, que “la justicia fiscal no se obtiene con fórmulas o esquemas generales o abstractos como el de la igualdad de los hombres ante la Ley,... sino con reglas reales y humanas, económicas, que atiendan a la capacidad tributaria de los individuos para soportar las cargas públicas, haciendo de los impuestos verdaderos instrumentos de política y redistribución justa de la riqueza”.

En torno a la problemática de los Decretos Ley, dados por regímenes militares de facto Flores Valeriano opta por apartarse de la Doctrina generalmente aceptada según la cual “los Decretos Ley sólo deben tener valor en el momento y para los hechos propios de los regímenes que los expiden, teniendo que ser previamente ratificados por el Congreso para tener eficacia dentro del Gobierno Constitucional”, aunque no parece plenamente satisfecho por ello. Al respecto señala el autor que “...sólo razones de seguridad jurídica o sea, el mantenimiento de las situaciones, relaciones y derechos creados o derivados de los actos producidos por los gobiernos de facto, los cuales exigen estabilidad y respeto para el normal desenvolvimiento del país, son o constituyen el respaldo “ a una solución como la contenida en el ordenamiento constitucional hondureño según la cual, los Decretos Leyes son válidos”, debiendo, sin embargo, sometérselos a una revisión, para derogarlos o modificarlos, según se estimen oportunos o ajustados al sistema positivo de la Nación”.

Tal pareciera Flores Valeriano inclinarse por el examen y la revisión particular del Decreto Ley una vez restablecido el orden constitucional, no obstante la evidencia empírica señala con frecuencia períodos prolongados en los cuales permanecen cerradas las cámaras legislativas o las demoras muy prolongadas en la instalación de los congresistas,

situaciones que dan origen a vacíos prolongados e inconvenientes en el ordenamiento jurídico, que el derecho consuetudinario ha resuelto, como en el caso de Honduras por vía de aceptación tácita de los Decretos Leyes y sus efectos, en la normatividad institucional.

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, el autor promueve una crítica de fondo contra aquellas legislaciones que no discriminan el origen de las rentas, según estas provengan del trabajo —el salario de un empleo por ejemplo—, de aquellas que provienen de la propiedad del capital. En general entre las desventajas que apunta al Impuesto sobre la Renta, en nuestra opinión apreciaciones válidas para la generalidad de los países centroamericanos, señala Flores Valeriano el carácter predominantemente importador de nuestras economías, la problemática política inherente a la tutela que con alguna frecuencia ejercen los titulares de gobierno de poderosos intereses económicos y deficiencias en la administración tributaria. Destaca también en un análisis comparativo de diez países latinoamericanos la preferencia impositiva por los gravámenes clásicamente denominados “indirec-

tos” que en la casi totalidad de los casos, están por encima de una media equivalente al 75% de la totalidad de los ingresos tributarios.

El estudio de la temática relativa a la doble imposición, que lleva en otros extremos de la obra a Flores Valeriano a incursionar en la temática de la renta mundial y el principio de la territorialidad de la ley impositiva en sus diferentes matices, son objeto de un apartado específico, ofreciéndose al lector un sumario de opciones para hacer frente a la problemática.

Cierra sus reflexiones el autor con una sección de temas fiscales donde analiza entre otros tópicos de interés, la eficacia del instrumento público frente a terceros, los alcances del principio de la libertad de contratación, la fe notarial y el documento público, aspectos todos relacionados con la problemática de los contratos simulados en el ordenamiento fiscal.

Aníbal Barquero
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Costa Rica.