

Sección Recensiones y Comentarios de Libros

León Cortiñas-Peláez

FLORES-ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, Prefacio de Luis RECASÉNS SICHES; Prólogo de Mariano AZUELA Jr., 29a. edición, ciudad de México: Porrúa, S.A., XVIII + 510 pp., 1991.

1. Los *Elementos* constituyen la síntesis más difundida de la doctrina mexicana, cuya aparición en 1946 constituyó un considerable enriquecimiento de nuestra bibliografía de derecho público interno como justamente lo destacan los ilustres prologuistas y que puede apuntarse como permanente ante esta nueva edición de 1991-

2. Contemporáneo de los primeros días de la Revolución mexicana, pues nace en octubre de 1910 en Juquila (Oaxaca), la vocación por la justicia y la docencia la tiene Flores-Zavala en la sangre, ya que sus padres eran, respectivamente, la maestra y el juez del lugar. Su carrera en la Universidad Nacional Autónoma de México lo convierte, sucesivamente, desde los veinte años, en titular de las principales funciones sociales atribuidas al tan polivalente diploma de " licenciado en derecho": abogado consultor primero secretario de estudio y cuenta, magistrado, después en el Tribunal Fiscal de la Federación, administrador público, litigante, articulista y editorialista durante décadas en la prensa cotidiana del Distrito Federal, catedrático universitario, director (*doyen*) de la Facultad de Derecho en la Ciudad Universitaria de la UNAM, conferencista y funcionario internacional —en particular, director del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario—, la trayectoria del autor lo convierte en la personificación del título de un libro que publicaría al término de su mandato ' 'decanal": *El estudiante inquieto* (1970). Amén de sus conferencias en universidades de la América sajona y de la América latina, y de múltiples trabajos en revistas especializadas mexicanas y extranjeras, cabe recordar de sus principales publicaciones: *El problema de la doble imposición en los estados federales*, 1947; *Panora-*

ma de la tributación en México, 1948; *El concepto del derecho en el derecho tributario*, 1955; *Lajusticia en los impuestos*, y *El impuesto sobre la renta para las rentas de inmuebles*, 1961; su *Legislación del impuesto sobre la renta*, dos tomos, 1965-1976; *Los productos*, de 1982, que aquí recensionamos por separado.

I

3. Estos *Elementos* comprenden dos títulos:

El título I, *Introducción* (pp. 1-24), se refiere & *Las nociones generales* del Derecho Federal de las Finanzas Públicas (pp. 1-21), mediante una interesante reivindicación de la autonomía de la disciplina, que parece seguir el clásico ensayo de Luis Trotaabas, aparecido en la *Revue de science et legislation financiere*, de 1982 {cfr. *Alegatos*, 1988, No. 9, pp. 3 y ss). Complementariamente, siguen algunas precisiones sobre *Los ingresos públicos* (páginas 23-25).

El título II, *Los impuestos*, comprende la totalidad de los restantes capítulos de este volumen, a saber: capítulo I, *Antecedentes históricos de los impuestos* (pp. 27-34); capítulo II, *Definición* (pp. 35-46); capítulo III, *Diversas teorías sobre el impuesto* (pp. 47-52); capítulo IV, *Elementos del impuesto* (pp. 53-131); capítulo V, *Los principios teóricos de los impuestos* (131-151); capítulo VI, *Los principios jurídicos de los impuestos* (pp. 153-253); capítulo VII, *La clasificación de los impuestos* (pp. 255-270); capítulo VIII, *Los fines de los impuestos* (pp. 271-276); capítulo IX, *Los efectos de los impuestos* (pp. 277-314); capítulo X, *El impuesto único* (pp. 315-326); capítulo XI, *La doble tributación* (pp. 327-394); capítulo XII, *Las convenciones nacionales de causantes* (pp. 395-416); capítulo XIII, *El régimen tributario de la asociada-*

des cooperativas (pp. 417-429); capítulo XIV „ *El impuesto sobre la renta en México* (pp. 431-459); y, finalmente, el capítulo XV, sobre *El impuesto al valor agregado* (pp. 461-489); seguidos de una selecta *Bibliografía* (pp. 493-500).

II

4. El autor ha sido, sucesivamente, profesor de derecho constitucional (1945-1946), y de derecho administrativo, ambas en la Facultad de Derecho de Ciudad Universitario; de Teoría de la legislación fiscal y de Impuestos especiales, en las cátedras de la Facultad de Comercio, de la misma unidad académica; y, finalmente, de derecho fiscal. La polivalencia de estas disciplinas se revela en estos *Elementos*, que brindan una concepción amplia (pp. 10-11) —empírica y poco doctrinal (en cuanto muy prudente y poco dogmática), muy enraizada en el derecho constitucional positivo federal— de una disciplina que Flores-Zavala contribuyera a prestigiar más allá de las fronteras de su terruño natal, en su sobresaliente e inolvidable representación mexicana a las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República (Montevideo, República Oriental), bajo la presidencia del maestro Ramón Valdés-Costa.

5. *Método, objetivo e instituciones revelan la maestría precursora del autor en la comprensión* (que nos parece natural cuatro décadas más tarde) *de las relaciones entre el hecho económico y el hecho jurídico, entre los fundamentos del supremo ordenamiento jurídico-político y su difícil concreción legislativa y jurisprudencial*: dificultad acentuada en tierras cuyas estructuras sociales arcaicas privilegian de facto la distribución regresiva del ingreso y del egreso nacionales, la concentración del excedente económico, la potenciación de las unidades económicas, disfrazadas en lo nacional y en lo internacional por sistemas normativos individualistas, ejemplificados por la abrogación en 1981 del artículo 13, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación (mexicana), cuyo texto, incambiado desde los años treinta, establecía:

¹ "También es sujeto pasivo (de un crédito fiscal) cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales" (cfr. pp. 67-69). Cabe apuntar que *esta discreta abrogación* preceptuada en la abigarrada "Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales" (conocida como la Ley "Miscelánea", de 30 de diciembre de 1980), *no se atrevió a incluir una sola palabra, al respecto, en la Exposición de Motivos* enviada a la H. Cámara de Diputados el 24 de noviembre de 1980 (cfr. Secretaría de Gobernación, *Separata legislativa de*

1980, ciudad de México: febrero de 1981, pp. 174 ss., esp. p. 182, con *Presentación* del profesor Enrique Olivares-Santana).

6. Igualmente *constituye una manifestación de estos sistemas normativos individualistas la estructura constitucional financiera de nuestro bicameralismo, curiosamente confirmada por la "reforma política" de 1977-1978, a través de las reformas y adiciones prácticas a la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Federal*. Estas enmiendas, en materia de derecho de las finanzas públicas, ratifican la pobre vigencia del pacto federal en materia de gasto público, puesto que la *Cámara federal por excelencia (el Senado) queda totalmente ausente de la discusión y sanción del Presupuesto General de Gastos y del Decreto de la Cuenta Pública*, como si fuera congruente que, en un Estado democrático y social de Derecho (artículos 3o., 27, 39, 73, 121, 131, par. 2o., y 136 de la Carta), los contribuyentes tengan interés únicamente "defensivo" respecto de los tributos (por ello objetivo de ley *formal*) y carezcan de todo concreto interés "prestacional" en los servicios (por ello, *mero* decreto de gastos y cuenta) que los mismos financian en todo el territorio; y *como si estos cometidos carecieran igualmente de relevancia para las entidades federativas, cuyas legislaturas son empero responsables de la hacienda de todas las circunscripciones territoriales menores, tanto estatales como municipales* (artículos 124 y 115, parr. II en el marco de los artículos 31, fracción IV; 73 fracciones VII y XXIX; 117, fracciones III a LX; 118, fracción I y 126). En otros términos, la importancia *nacional* de todos los documentos (*actos-regla*) discutidos por el Congreso de la Unión nos parece idéntica e igual debería ser su naturaleza formal. No sólo la Ley de Ingresos merece ser una regla bicameral sino que *también deberían ser leyes formales las reglas del Presupuesto y de la Cuenta Pública*. Para ello, el actual contenido de la fracción IV del artículo 74 debería incorporarse, *mutatis mutandis*, a la fracción VII del artículo 73.

7. Bastan estas dos referencias —a la legislación mexicana relativa de las unidades económicas como sujetos pasivos de la relación tributaria, y a la inexistencia de participación parlamentaria de los representantes de las entidades federativas en la determinación del gasto público y su control para contrastarlas con *la sensibilidad técnica, pero también social y en definitiva científica de Flores-Zavala, cuyo libro, como nos dice Recasens Siches, muestra no sólo un perfecto dominio de la regulación positiva sino también una fina sensibilidad intelectual para todos los problemas axiológicos relacionados con su materia*. Y en sus páginas resplandece, además, el conocimiento sociológico-histórico de las realidades que suscita el desenvolvimiento del Derecho financiero (pp. XIII-XIV).

8. En este último sentido, *nuestro autor vincula la separación de la ciencia de las finanzas respecto de la*

economía política, evocando "un nuevo pensamiento en la organización y competencia del Estado", en cuanto Poder Público cuyos crecientes cometidos lo configuran como la forma de cooperación social más elevada, destinada a realizar algo más completo que la simple protección defensiva de ciertos particulares, generalmente colectivos, en sus derechos privados, frecuentemente abusivos y contrarios al interés general. Así, Flores-Zavala apunta, entre las causas socio-económicas de la transformación de las finanzas públicas en la edad contemporánea, las siguientes, particularmente recordables ante la ola neoliberal hoy impuesta (1982-94), en México:

c) Los procesos de industrialización del primer tercio del siglo XIX, a lo que siguió la formación de los organismos obreros y luego la organización de esta clase social como una nueva fuerza con nuevos derechos; d) El pronunciamiento de los partidos liberales contra los impuestos al consumo y los monopolios de carácter privado; e) La campaña de los partidos liberales y particularmente el socialista, contra los impuestos sobre el consumo y a favor de la aplicación de nuevos gravámenes sobre la renta, la herencia y la fortuna privada; f) La propaganda de los mismos partidos y del socialismo de cátedra en favor de las cuotas impositivas que respondan al nuevo concepto de equidad, lejanamente inspirado en la teoría de la igualdad del sacrificio, campaña que se traduce en la aplicación cada vez más frecuente de los impuestos progresivos; g) El desprestigio de las ideas librecambistas que había apoyado la organización de empresas y explotaciones industriales por parte del Estado en competencia con la actividad privada, crítica en la que el socialismo tomó una participación activa, sosteniendo que deben pasar al dominio de la comunidad aquellas actividades propias de las empresas de orden industrial cuando su naturaleza favoreciese la formación de un monopolio por ser éste contrario al interés general" (pp. 8-9).

9. Refiriéndose a la multiplicación de los cometidos del Poder Público en nuestro tiempo (especialmente en México, entre 1925 y 1982), Flores-Zavala compara la irradiación del nuevo pensamiento político de las sociedades modernas, en sus dos momentos más significativos, a saber, la Revolución francesa y la expansión de los principios socialistas. *A la declaración formal de una igualdad retórica entre los hombres ha sucedido la búsqueda concreta de una igualdad real: en efecto, el desarrollo de la industria, la formación del proletariado como una clase definida y unida, y la revelación de Carlos Marx y Federico Engels de la lucha de clases como explicación de la historia, rompió la ilusión de la igualdad humana, puso de relieve la existencia de profundas desigualdades económicas y exigió para compensarlas la intervención del Estado en la actividad privada en grado cada vez más mayor (p- 17).*

Haremos mención seguidamente de algunas de las manifestaciones técnicas más significativas de este devenir,

particularmente a recordar en estos umbrales del tercer milenio.

m

10. La crisis de la noción del servicio público, concebido muy ampliamente como sinónimo de la totalidad de los cometidos del Poder Público en función administrativa, ha llevado a desglosar estos últimos en cuatro niveles de actividades, saber: *los cometidos esenciales* (cumplidos mediante actos de soberanía, con exclusión de la iniciativa privada y destinados a súbditos), *los cometidos o servicios públicos en sentido estricto* (cumplidos mediante actos de concesión, sea por administraciones públicas o por particulares concesionarios, destinados a usuarios), *los cometidos sociales* (cumplidos mediante actos de autorización por los particulares en su caso, y destinados a beneficiarios) y, *finalmente, los cometidos industriales y comerciales* (cumplidos mediante actos de derecho privado, en libre competencia de los particulares entre sí y con administraciones públicas, destinados a clientes) [cfr. Cortiñas-Peláez, León, "Reflexiones de actualidad sobre desconcentración y servicio público en el Distrito Federal" Ciudad de México: *Alegatos*, No. 17, 1991, pp. 66-95, esp. 78-79].

Ahora bien, esta prolijidad en la sistematización de las tareas asumidas por el Estado moderno, regulador de la economía nacional (artículos 25 a 28, 131 par. 2o.; 73, fracción XXIX, y 3o., de la Constitución Federal) no siempre ha sido el punto fuerte de la doctrina y jurisprudencia nacionales, las cuales, conjuntamente con alguna legislación, tienden a reincidir en la categoría del *service public*, de los años 1873-1921, en la jurisprudencia clásica francesa, que comentaban los maestros de la Tercera República (Duguit, Hauriou, Jeze).

Los *Elementos* reconocen la importancia de los 'servicios públicos' en el marco de las actividades del Estado, pero destacan que éstas (*cometidos estatales*) desbordan a la categoría clásica, máxime que las tareas asumidas por la organización jurídico-política de la comunidad son variables en el tiempo y corresponden al pensamiento colectivo de cada época (pp. 16, 13).

11. En esta y en otras materias se pone de manifiesto una reiterada inactualidad de los conceptos manejados por nuestras jurisdicciones, no sólo la autónoma sino la judicial federal, en materia de derecho administrativo y de derecho de las finanzas públicas (pp. 15, 63, 168-172, 176, 177, 206-207). Así, la Suprema Corte ha confundido la centralización administrativa con los requisitos del servicio público, creyendo que necesariamente los agentes de éste tienen que estar sometidos al régimen del apartado "B" del artículo 123 constitucional, ignorando toda una extensa y autorizada corriente que flexibiliza la estructura administrativa y el régimen de personal de las instituciones públicas, corriente que sucesivamente ha

plasmado las adiciones y modificaciones al apartado "A", fracción XXXI del artículo 123, la fracción VIII del 3o., y el tenor del artículo 90 de la Constitución federal, el cual preceptúa desde enero de 1981:

Artículo 90. La Administración Pública Federal será centralizada y *paraestatal* conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de *las entidades paraestatales* y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las Leyes determinarán las relaciones entre *las entidades paraestatales* y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos (*cf.* Cortiñas-Peláez, León," Constitución y empresas públicas ciudad de México: *Alegatos*, No. 12, 1989, pp- 3-13).

12. *El Poder Judicial Federal ignora igualmente la existencia de una única personalidad jurídica de derecho público en la Federación* y resucitando (o quizá ignorando la muerte de) la teoría decimonónica de la doble personalidad, parece abrogar la soberanía del Estado al afirmar que éste "contrata empréstitos y paga la deuda pública", en su calidad 'de personalidad de derecho privado'. Este criterio desconoce una verdad antigua y, por cierto, realzada por la más reciente doctrina nacional y extranjera en lengua castellana (Brewer-Carías, García de Enterría, Gordillo, Pichardo-Pagaza), a saber, que *el Estado, personalidad única de derecho público* —cuya estructura y funcionamiento preceptivos se encuentran en la Constitución— *se vale 'en forma instrumental' de categorías jurídicas variadas*, tanto de derecho público como de derecho privado, ' *Instrumentalizándolas para fines públicos de interés general*', ninguna de las cuales puede ni podría desvirtuar su única personalidad soberana (pp. 62-65).

13. *Existen modos de adquirir el dominio que son exclusivos del Poder Público, puesto que las modalidades de transferencia de la propiedad están muy lejos de agotarse con las figuras previstas en el Código Civil: nacionalización, expropiación, confiscación, decomiso, esquilmos, requisición, etcétera, tales son algunos modos de enajenación previstos en el derecho administrativo mexicano, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación parecería olvidar cuando afirma que "la enajenación es un acto esencialmente de derecho civil"* (p. 63).

14. *La categoría de los contratos administrativos pertenece al derecho positivo mexicano, en múltiples variantes, tales como obra pública, suministro, empréstito, concesión, etcétera; más aún, el artículo 134 de la Constitución regula la 'cabeza de capítulo' de los contratos administrativos de obras públicas, cuyo tradicional carácter ajeno al derecho privado está particularmente enfatizado en derecho mexicano, primeramente por la clásica Ley de Inspección de Contratos y Obras Públicas de*

21 de diciembre de 1965 (publicada en el *Diario Oficial* de la Federación de 4 de enero de 1966, y su Reglamento publicado en el *Diario Oficial* de 2 de febrero de 1967), y recientemente por la Ley de Obras Públicas de 27 de diciembre de 1980 (publicada en el *Diario Oficial* de la Federación de 30 de diciembre de 1980, y su reglamento, *ibídem*, de 13 de febrero de 1985). No sólo la planeación de obras públicas se tramita en el marco de la Administración Pública Federal Centralizada, sino que para evitar nuevos errores, jurisprudenciales en particular, la ley de 1980 preceptúa en su artículo 50, párrafo lo., que ' *los contratos que con base en la presente ley, celebren las dependencias y entidades, se considerarán de derecho público*'. Esto excluye el casuismo que preconiza la Corte (p. 65) en base a autores muy superados, de los años treinta, como sobriamente lo muestra nuestro autor, en una de sus "citas quirúrgicas", ejemplares.

15. La reforma administrativa federal del periodo 1976-1982 ha estructurado la jerarquización y coordinación de la totalidad de las dependencias e instituciones que la integran, de tal suerte que ya no existen, técnicamente, "actividades que *no* corresponden al desarrollo de sus funciones *propias* de derecho público". En efecto, como hemos visto en el apartado anterior, *los cometidos del Poder Público comprenden no sólo a los clásicos (esenciales, públicos) sino a los del moderno Estado intervencionista (cometidos sociales, e industriales y comerciales)*: ahora bien, estos últimos podrán llevar "instrumentalmente" a la utilización de estructuras (*v.gr.* las empresas mercantiles de Estado) y de procedimientos funcionales (*v. gr.* contratos de derecho privado) formalmente ajenos al clásico derecho público de los tiempos liberales, pero precisamente, en la edad administrativa y en el marco del Estado democrático y social de Derecho, *ya no cabe distinguir entre funciones propias o impropias, sino que todas las actividades o cometidos del Poder Público, contribuyen al cumplimiento de las metas y de los objetivos del Proyecto Nacional forjado por el Constituyente de 1917* (artículo 26, lo. de la Constitución).

IV

i ó". A estas reflexiones, sugeridas en materia jurisprudencial por la riqueza de criterios y documentación que maneja al autor, cabría vincular *el contraste que establece entre la soberanía tributaria del Congreso de la Unión, legitimado por el voto popular, y el control tecnocrático de constitucionalidad de los impuestos que pretende arrogarse el Poder Judicial Federal, como fundamento en la fracción IV del artículo 31* (pp. 203-211).

17. Aquí también, la sutileza documental de Flores-Zavala permite comprender, a la luz de la evolución angloamericana, *la creciente alteración de competencias*

constitucionales generada en los Estados Unidos Mexicanos *por el abuso extensivo del juicio constitucional de garantías*.

Como decía Vallarta:

Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes Legislativo y judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Esta Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto (...) es excesivo. Tampoco podría sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la Ley de Ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etcétera. (...). Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en Parlamento, *es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al cuerpo legislativo, quitándole su independencia; es, en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial* (...) El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro Gobierno (...) porque debiendo su elección a sus comitentes, no pueden atentar contra los intereses de éstos sin hacerse indignos de su confianza (...) La corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, como dicen los americanos (...).

El artículo 31 no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, y parece muy artificial su conexión con la fracción I del artículo 103, para permitir el amparo — siempre útil herramienta de los poderosos en el sistema jurídico mexicano (cfr, González-Casanova, Pablo, La democracia en México, Ciudad de México: Era, desde 1965 múltiples ediciones)—, para frenar la expansión del gasto público a pretexto de tributos contrarios a la equidad o a la proporcionalidad, adjetivadas por la fracción IV del artículo 31. Por razón de soberanía, pero también por elemental razón técnica, el Judicial no está en aptitud de determinar si un nuevo gravamen o un sistema para determinar un impuesto o una cuota, es o no equitativo (p. 208). Esta carencia de aptitud nos parece subsistir en el caso de un impuesto concreto, a pesar de las finas diferencias de especie, que sugiere nuestro autor (pp. 210-211).

V

18. Tales son, en respetuoso diálogo con el eminente autor y con sus lectores, algunas ideas que esta lectura tan enriquecedora nos sugiere. Podríamos seguirlas indefinidamente pero nuestra intención se limita al señalamiento de algunos puntos.

19. Para terminar, séanos permitido apuntar otros que merecerían reflexión similar.: la presencia en *El espíritu de las leyes*, de Montesquieu, de un libro decimotercero, dedicado al estudio de las relaciones que tienen con la libertad la imposición de los tributos y la importancia de los rendimientos (p. 4); la autonomía de la disciplina y la adhesión a las enseñanzas de Pugliese, inspirador del primer Código Fiscal de la Federación (pp. 3, 70, 90-92); la tipificación de la facultad económico-coactiva como un acto de soberanía, concordante con el ejercicio de lo que la doctrina define como *el "cometido del Poder Público", configurado por las finanzas públicas* (p. 39), facultad aquí ampliamente desarrollada en cuanto dotada del privilegio de la "decisión ejecutoria" (pp. 12, 39, 44, 178, 189); *el concepto moderno y amplio de gasto público* (pp. 46, 35, 211), en frontal discrepancia con la noción estrecha sustentada otrora por los profesores Fraga y Margáin-Manautou; sus polémicas precisiones sobre la legitimidad de la retroactividad en las reglas constitucionales (p. 160), que compartimos; su *defensa de los fines extra-fiscales de los impuestos* (p. 121); su directa vinculación de las causales de nulidad previstas en el artículo 228 del Código Fiscal, con el artículo 16 constitucional (p. 183); la vinculación preceptiva de la suspensión de garantías prevista en el artículo 29 constitucional, con la percepción del tributo en especie previsto por el 26 constitucional, en régimen de ley marcial (p. 192); *la inexistencia* en los Estados Unidos Mexicanos *del Tesoro*, acumulación del numerario en las cajas del gobierno con posterioridad al pago de todos los gastos, de donde el autor —en estas horas de 1992, de pretendido superávit— deduce un límite rígido para las contribuciones destinadas a sufragar el gasto público (p. 203); la importancia de las reglas del derecho transitorio (p. 161); *el estupendo balance*, claro, bien argumentado, muy pedagógico, determinante, *de las facultades tributarias respectivas de la Federación y de las entidades federativas* (pp. 369-370); su rechazo a la jurisprudencia predominante que legitima las exenciones tributarias determinadas por disposiciones generales, y que el autor sugiere reemplazar por subsidios (p. 193); finalmente, sus sugerencias precursoras tendentes a *una adecuada modificación de la legislación del impuesto al valor agregado* (pp. 388 ss y 469) y de las cooperativas (p. 417).

20. Ha dicho Paul-Marie Gaudemet, eminente maestro y autor de derecho de las finanzas públicas en la Universidad de París II, que esta disciplina es *una rama subdesarrollada del derecho público interno*. Es verdad, por descuido profesionalista "privatista" de las Facultades de Derecho, tanto europeas como americanas. Por ello, todo libro, en esta materia constituye *per se* la valiente asunción de un desafío. La lectura, siempre actual, de estos *Elementos*, nos muestra que su autor supo asumir el reto con lucidez y rigor.