



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

2 Ej 277

Los Conflictos Internacionales de Leyes en Materia Fiscal

XD

T E S I S

Que para obtener el Título de :
LICENCIADO EN DERECHO

Presenta :
ALEJANDRO GARCIA ADAME

158

MEXICO, D. F.

1979

11960



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

		<u>Página</u>
I N T R O D U C C I O N		I
CAPITULO I :	ANTECEDENTES HISTORICO-LEGISLATIVOS	
1	Origen y evolución del problema	1
2	Los primeros intentos de solución	11
3	Origen del problema en México	18
CAPITULO II :	CONCEPTO Y NATURALEZA DE LOS CONFLICTOS INTERNACIONALES DE LEYES EN MATERIA FISCAL	
1	Los conflictos de leyes	26
2	Diferentes clases de conflictos internacionales de leyes	35
3	Los conflictos interprovinciales de leyes fiscales	39
4	Importancia de la solución de conflictos de leyes fiscales	42
5	La doble tributación interna	51
6	La doble tributación internacional	64
7	El desgravamiento total o parcial	76
CAPITULO III :	LOS CONFLICTOS DE LEYES EN MATERIA FISCAL CONFORME AL DERECHO VIGENTE MEXICANO	
1	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	80
2	Código Fiscal de la Federación	86

		<u>Página</u>
3	Ley del Impuesto sobre la Renta	90
4	Ley Federal del impuesto sobre Ingresos Mercantiles	96
5	Ley General del Timbre	101
6	Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera	103
7	Ley de Nacionalidad y Naturalización	107
8	Ley General de Población	112
9	Código Civil para el Distrito Federal	115
CAPITULO IV :	LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES COMO METODO DE SOLUCION DE LOS CONFLICTOS INTERNACIONALES DE LEYES EN MATERIA FISCAL	
1	Análisis de convenciones internacionales	118
2	Suscripción de tratados bilaterales por México	125
3	Hacia un Derecho Internacional Tributario	132
CAPITULO V :	LOS PARAMETROS Y LOS CONFLICTOS INTERNACIONALES DE LEYES EN MATERIA FISCAL	
1	Orden Público	137
2	Fraude a la Ley	140
3	Calificación	146
4	Reenvío	149
CONCLUSIONES		151
BIBLIOGRAFIA		154

INTRODUCCION

En el curso del presente siglo se ha incrementado un problema existente desde la Edad Media, la doble imposición internacional, la cual trae aparejada como consecuencia inmediata la evasión fiscal. El trastorno que ocasiona la combinación de ambas repercute en la economía de los países que insisten en gravar a toda costa hechos generados fuera de su jurisdicción, o bien, dentro de su ámbito territorial, pero en los cuales intervienen extranjeros.

El problema se agudiza en los países de América Latina, como el nuestro, en el cual se sigue el criterio de la ubicación de la fuente para determinar la potestad tributaria del Estado, y, al menos por ahora, no tiene visos de solución. Es por ello que los personajes más relevantes del mundo jurídico, por una parte, y los organismos internacionales por la otra, se han avocado al estudio de los conflictos originados por el ejercicio simultáneo de la actividad fiscal por distintas jurisdicciones o por una misma autoridad que tasa una misma cosa dos o más veces por la misma causa o el mismo título.

Las soluciones que se han propuesto conciernen al derecho conflictual, o bien, al derecho fiscal, pero son pocos los autores -- que unen ambas disciplinas en la búsqueda de una solución definitiva a tan enojoso problema.

En el desarrollo de este trabajo pretendemos dejar demostrado que el derecho tributario no puede aislarse del ámbito de estudio del derecho internacional privado, por cuanto en éste último se -- proponen soluciones universales a los conflictos de leyes. Para ello le hemos dado una estructura lógica, que se inicia con el estudio de los antecedentes históricos, a continuación se analiza el --

concepto y naturaleza de los conflictos internacionales de leyes fiscales desde el punto de vista del derecho internacional privado pasando inmediatamente después al análisis de la legislación vigente mexicana y de los convenios internacionales suscritos en relación a la materia que nos ocupa, y concluye con un breve análisis de los parámetros aplicados a los conflictos de leyes fiscales.

Debemos hacer hincapié en el hecho de que la producción doctrinal mexicana no es muy abundante, por lo cual recurrimos a los autores extranjeros, españoles y argentinos en su mayoría, al investigar sobre la doble tributación, sus orígenes y efectos. Sin embargo, esta situación fue un acicate a nuestra inquietud investigadora y con gusto ofrecemos el producto de nuestro trabajo a todos aquellos que no cuenten con el tiempo suficiente para recopilar los datos que en él se contienen, esperando despertar en ellos la inquietud para profundizar en el tema, que es, sin lugar a dudas, apasionante.

*Ser completamente libre y estar
al mismo tiempo completamente -
dominada por la ley es la eter-
na paradoja de la vida humana.*

O. Wilde.

CAPITULO I.- " ANTECEDENTES HISTORICO- LEGISLATIVOS "

1.- Origen y evolución del problema. 2.- Los primeros intentos de solución. 3.- Origen del problema en - México.

1.- Origen y evolución del problema

La situación económica general en nuestros días da origen a los fenómenos fiscales complejos, tales como la doble tributación internacional y la evasión fiscal que esta trae aparejada. Es cierto que en la actualidad el problema de la doble imposición se ha incrementado y amenaza el desenvolvimiento de las actividades comerciales entre los distintos países del orbe, pero contra lo que pudiera pensarse, no es un fenómeno estrictamente contemporáneo, desde su aparición hasta nuestros días cuenta ya con varios siglos de existencia. Para mejor comprender el problema, es necesario estudiar las circunstancias históricas que le dieron origen, su evolución hasta nuestros días y los primeros intentos que se hicieron para evitar el fenómeno porque "... El estudio de la historia de una ciencia es indispensable para quien desee trabajar en esa ciencia con fruto, porque en el mundo de los hechos nada procede de la nada" ... (1).

Limitaremos nuestro estudio a los últimos mil años, sin intentar explicar si el problema existió o no en las culturas orientales o en la antigüedad clásica.

A la caída del Imperio Romano de Occidente y las consecuentes invasiones bárbaras, la vida económica sufrió un retroceso, el esplendor alcanzado en el Imperio en cuanto al comercio se vió de pronto reducido a la nada. La vida económica de los nuevos Estados nacidos a consecuencia de las invasiones bárbaras, se organizó ya no sobre las bases de un intenso comercio entre todas las regiones del mundo conocido sino sobre una economía puramente local y en consecuencia, restringida. La actividad económica de los individuos de las pequeñas localidades se -

(1) JITTA J. .-"Método de Derecho Internacional Privado". Madrid, España p. 16

limitaba a producir, básicamente aquello que necesitaban para satisfacer sus necesidades primarias. Fue un proceso lento el que llevó a la imposición de cargas de índole tributario a la población, debido a que eran pocas las necesidades de las comunidades. De hecho, los primeros gravámenes, fueron de carácter excepcional, impuestos con propósito --guerrero y consecuentemente obligatorios solo para los habitantes que estuvieran sujetos a los deberes castrenses. El problema de la doble imposición, considerando la verdadera naturaleza de esta, no existió.

En los siglos doce y trece, que siguieron al renacimiento del comercio y de la industria, la economía local se ve afectada por las influencias externas, si bien la industria tenía todavía un carácter detallista. La industria y el comercio se desarrollaron en primer término en las ferias y mercados locales, en tanto que el comercio en gran escala, a nivel inter-regional fue poco frecuente, limitándose a un pequeño número de artículos. A no ser por unas pocas excepciones, los extranjeros eran solamente residentes temporales en los lugares en que había algún centro industrial y por otra parte, el sistema impositivo estaba compuesto en su mayoría de impuestos a las ventas en donde la nacionalidad o el origen del individuo poco importaba. Además, en esa época el extranjero era un habitante de una aldea o poblado diferente, aun cuando fuera del mismo país, es decir, era considerado como extranjero todo aquel que no perteneciera a la comunidad en particular.

Debido a que la mayoría de los impuestos eran de carácter estrictamente local y a que las relaciones entre las diversas comunidades eran de carácter superficial, las consecuencias de los fenómenos de doble tributación, cuando llegaban a darse, eran de poca importancia.

El cambio fué propiciado por tres causas, que fueron por turno, - las políticas, las económicas y las fiscales.

La causa política fue el crecimiento de las naciones, crecimiento que propiciaron razones económicas fundamentales. Podemos decir que la nacionalidad es una consecuencia del capitalismo.

El capital tuvo pocas oportunidades de ingerencia en el sistema - medieval de producción. La agricultura en esta etapa se sustentó en - el sistema de campo abierto, en el que se usaba poco capital y se em-- pleaban pocos instrumentos. La industria era conducida por los artesa-- nos, constituidos en gremios, según la naturaleza de sus actividades, que vendían en las ferias locales pequeños implementos de índole prima-- ria, implementos que se agotaban en algunos días o semanas y que eran producidos con la ayuda de herramientas y materiales sencillos con la ayuda de los familiares y colaboradores en el taller que con frecuencia se hallaba detrás o sobre la tienda, y vendían la mayor parte de los - productos acabados al consumidor.

Con poca frecuencia se realizaban expediciones mercantiles a ultra-- mar o bien operaciones mercantiles a gran escala que se llevaban a ca-- bo en alguna feria nacional y en la cual no era necesaria una aporta-- ción considerable de capital, que por lo demás no podía usarse.

Los viajes a ultramar que siguieron a la caída de Constantinopla y el descubrimiento de América produjeron una acumulación de productos de ultramar y el crecimiento del mercado de la plata procedente de las minas del Nuevo Mundo. El incremento de los fondos de los capitalis-- tas permitió al capital encontrar un papel adecuado en la industria y a partir de entonces, todos los elementos de la producción pasaron a - ser propiedad de unos cuantos individuos, los jefes de gremio, antiguos artesanos. El capital entró al proceso industrial.

La materia prima se compraba en gran escala a bajos precios y el producto acabado, propiedad de un solo individuo se ponía a la venta a través de los nacientes consorcios mercantiles. En esta etapa, sola--

mente el artesano continuó trabajando ayudado por su familia y sus empleados y con un mínimo de capital, en un sistema doméstico de producción que aún subsiste en ciertas actividades.

Con la creciente importancia del capital en la industria y el comercio, la vieja economía de carácter local despertó y evolucionó. Los cambios experimentados en la vida económica de las naciones hicieron necesario que el Estado brindara la protección necesaria al capital, - por medio de la constitución de las flotas de guerra y los ejércitos nacionales, el establecimiento de pesas y medidas, también de carácter nacional y como consecuencia la adopción de un Derecho Nacional que a través de sus disposiciones cambió las viejas instituciones.

Las nuevas naciones, surgidas como resultado de los cambios económicos mencionados, dieron una significación totalmente diferente al -- concepto de extranjero, que fué considerado en adelante como aquél individuo que tuviera un idioma, cultura e intereses económicos diferentes. El cambio político preparó el camino para el surgimiento de nuevos problemas.

El sistema nacional, se reforzó con nuevos cambios, cambios muy significativos en la vida y la teoría económicas. Estos cambios fueron, la acumulación de capital en el siglo dieciocho, la apertura de los grandes mercados en América y Asia, en especial la conquista de la India con sus fabulosas riquezas, que prepararon el camino para el -- próximo paso importante.

En la Edad Media, los trabajos de los inventores tendientes a reducir o a hacer menos cansado el trabajo de los hombres tuvieron muy serios opositores, y en no pocas ocasiones los pioneros del maquinismo pagaron su osadía en el patíbulo. En cambio, en esta etapa, todas las posibilidades en el campo de las invenciones se desarrollaron bajo la

tutela de las grandes empresas y consorcios industriales y mercantiles. Pero aunado al progreso logrado con los nuevos inventos, sobrevino el dominio completo del capital en el proceso productivo. Los artesanos que antaño habían constituido una clase independiente fueron a engrosar poco a poco las filas de una clase naciente, la de los asalariados, que en adelante iban a trabajar en la fábrica, donde el edificio y las máquinas eran propiedad de un solo individuo, que adquiría a bajos precios las materias primas y vendía por sí o por medio de los grandes -- consorcios mercantiles los productos manufacturados. El sistema fabril-industrial del moderno sistema capitalista fue el resultado de la incorporación del capital al proceso productivo. Aún en la Agricultura, el capital fue poco a poco siendo usado en medida creciente. La introducción de maquinaria especial, el abono de las tierras y la rotación de cultivos cambió la apariencia del campo, en igual proporción al cambio que produjo el nuevo sistema industrial en los pueblos y villas.

El ingreso del capital al proceso productivo creó el nacionalismo político a la vez que se creaba una nueva teoría económica. En la Edad Media los problemas relativos a la riqueza y el patrimonio, se trataron desde el punto de vista individual, teólogos y glosadores rivalizaron en el estudio de los efectos de la condición económica en el individuo. Con la aparición del capitalismo y del Estado nacional, surgieron los conceptos de riqueza nacional y social, es decir, la riqueza de la comunidad, considerada diferente de la del individuo. Los problemas a que dió origen este nuevo concepto de riqueza los desarrollaron ampliamente los mercantilistas pocos siglos después cuando en los siglos dieciocho y diecinueve, el sistema factoril, sustituyó definitivamente al sistema doméstico de producción y la población quedó definitivamente separada en dos categorías, la de los trabajadores y la de los capitalistas, comprendiendo ésta última a los agricultores, industriales y banqueros. Había nacido la Moderna Ciencia de la Economía - Política, la cual intentó determinar la proporción que correspondía a cada una de las clases, tanto en la producción como en el reparto de la riqueza nacional.

Pero lo que nos interesa especialmente es la creciente importancia fiscal del capital. Así como en la teoría de la riqueza el concepto de la riqueza individual dió paso al de la riqueza nacional, el concepto del capital evolucionó de la importancia nacional a la internacional. El sistema fabril, con el incremento de las ventas y la apertura de nuevos mercados internacionales, además del intercambio gradual y el perfeccionamiento de las máquinas industriales, trascendió los límites nacionales. Actualmente, el ser humano consume productos elaborados - en todo el mundo y de igual modo la proporción que le corresponde en el reparto de la riqueza que él ha ayudado a producir sufre el efecto de influencias extra-nacionales. El capitalista es un individuo sin nacionalidad, un hombre que no conoce fronteras, un ciudadano del mundo y el incremento de su capital y la influencia del mismo depende en su mayoría, del interés que produzca. La organización económica internacional se ha despersonalizado, ha traspasado las fronteras impuestas en la antigüedad. La importancia del extranjero es en la actualidad - puramente económica y todos somos, en mayor o menor medida, directa o indirectamente, ciudadanos de un mundo económico.

Quizás el tercer grupo de factores, el de las consideraciones específicamente fiscales sea el que más ha contribuido al surgimiento del problema. La época moderna es la era de la imposición, y concretamente, la de la imposición directa.

En la antigüedad, como lo estimamos, los gastos gubernamentales - fueron insignificantes, y no podría haber sido de otro modo, pues las necesidades de las comunidades eran pequeñas.

En el desarrollo de los gastos gubernamentales encontramos cuatro períodos, el primero de ellos se caracteriza por la represión, es decir, los impuestos excepcionales que se establecían, servían para sofocar las amenazas de otros pueblos o para llevar a cabo guerras de conquista. La impartición de justicia se caracterizaba porque no era per-

manente, sino que la acción de los aparatos represivos del gobierno es taba condicionada a la paralización de los crímenes. Igual ocurría -- cuando se presentaba una plaga, inundación o siniestro, únicos casos - en que actuaba la autoridad para ponerles fin.

En la segunda etapa, consecuencia de una larga evolución en el -- pensamiento de la humanidad, se encuentran ya, medidas de carácter preventivo y no solo represivo. Encontramos ya ejércitos profesionales - de carácter permanente, sostenidos por el estado para garantizar su -- seguridad. Se destina también partidas para prevenir las calamidades e igual sucede con muchas de las actividades del gobierno. Estas medidas preventivas, dieron lugar a la sustitución de los gravámenes esporádicos por otros más frecuentes e incluso algunos de carácter anual.

La evolución no se detiene aquí, sobreviene una tercera etapa en el desarrollo de los gastos gubernamentales, en esta tercera etapa, - que podemos denominar del desarrollo, el aparato gubernamental va más allá de la represión y de la prevención de los daños a la comunidad. - Se emprende la construcción de obras elementales de infraestructura, - que contribuyen en gran medida al bien público.

La última etapa podemos denominarla creativa o constructiva, que puede confundirse fácilmente con la tercera, pero guarda respecto a -- ella diferencias importantes, en esta cuarta etapa la inversión necesariamente implica la satisfacción de las necesidades públicas, necesidades que han surgido con la evolución del pensamiento político-social - de nuestra época, bástenos un ejemplo para aclarar esa diferencia, la educación, necesidad creciente de nuestra civilización en una medida - cada vez mayor ocupa la atención de los gobiernos democráticos caracte rísticos de nuestra era, tanto así que lenta, pero inexorablemente su perará a los otros gastos. En esta última etapa el gasto gubernamen tal cubre preferentemente las necesidades que se van presentando como consecuencia del desarrollo, es decir, da preferencia a las nuevas neces

sidades de la comunidad.

Resumiendo, son cuatro las etapas en la historia del gobierno, -- sus funciones y el gasto para cubrir satisfactoriamente con ellas. Ello explica el constante crecimiento del gasto moderno, que para ser afrontado ha requerido la existencia y crecimiento de la imposición, que -- pasó de ser excepcional a sus dos características actuales, la normalidad y la continuidad. Las necesidades del Estado que antaño fueron in significantes, son abrumadoras en la actualidad.

El incremento en la riqueza demanda en la actualidad mucho más -- que antaño del individuo, las exigencias naturales del grupo social no guardan ya proporción con el incremento del ingreso social.

Los tres grupos de factores que hemos mencionado (políticos, económicos y fiscales), han dado lugar al problema del que nos ocupamos. Pero el problema no es igual en todas las clases de impuestos, se acentúa en las nuevas formas de imposición que han surgido para aliviar -- las crecientes necesidades del Estado Moderno. Por lo demás, el problema es pequeño en las antiguas formas de impuesto, como el impuesto a las ventas o al consumo, de carácter indirecto, y que aún cuando va perdiendo importancia, todavía representa cuantiosos ingresos para -- las administraciones nacionales. Esta clase de impuestos, por ejemplo, el de transacciones, recaen sobre los residentes, sin importar mucho -- si son o no nacionales, pues en última instancia, lo que importa es la transacción (o consumo). El problema de la doble imposición raramente se presenta en este tipo de gravámenes.

En el caso de los impuestos al consumo, la situación que se presenta es muy parecida a la anterior, pues el consumo debe efectuarse en el lugar en que se cobra o se pretende cobrar el gravamen, y el hecho que la persona que haga el consumo sea nacional o extranjero o el sitio -- donde se ubica la fuente de ingresos que utiliza para efectuar tal consumo carece de relevancia.

Las dificultades comienzan cuando nos enfrentamos a los nuevos tipos de gravámenes, de carácter directo. Entre estos impuestos directos se encuentra uno con una cierta antigüedad, el impuesto a la propiedad en forma de impuesto a la tierra, sin embargo, desde hace mucho tiempo se ha adoptado el criterio de que la tierra debe ser gravada en el lugar en que se encuentre ubicada. No sucede así con la propiedad personal, que es gravada con los impuestos mercantiles, sobre la renta y con los impuestos hereditarios. Las consideraciones que hicimos en páginas anteriores son perfectamente aplicables en este punto. La moderna vida económica es de carácter interestatal, los individuos que detentan los grandes capitales, reciben los intereses del mismo en cualquier parte del mundo, por lo que cuando fallecen, en muchas ocasiones, sus propiedades e intereses son ajenos a las consideraciones de tipo local, seccional o político.

En el problema que estamos próximos a abordar, es necesario hacer una serie de consideraciones elementales; la primera de ellas es de índole política, el hecho de que el sujeto pasivo del impuesto sea o no, nacional del Estado que pretende gravarlo. En el mundo en el que vivimos, algunos países ejercen control sobre los otros, la gran mayoría, por lo que las legislaciones de algunos países le dan trato preferencial a cierta clase de extranjeros, sean personas físicas o morales.

La segunda consideración concierne al hecho de dónde resida el sujeto del impuesto, el hecho de que un ciudadano no sea residente o de que el extranjero sí lo sea, da lugar a complejos problemas en la imposición.

El tercer criterio o consideración nos hace más complicado todavía el problema, se trata de la ubicación de la fuente de los ingresos o bien, el lugar en que se localizan los bienes, pues los ingresos que se obtienen en un país, pueden fácilmente recibirse en un lugar muy distinto. Combinando estas consideraciones resultan un sinnúmero de

posibilidades que dan lugar a la doble imposición, ejemplifiquemos; El negocio que produce las utilidades a gravar se encuentra en un país X, esas utilidades se mandan a un país y el beneficiario de las mismas -- puede ser residente o no residente de ese país, y en cada uno de estos casos puede ser nacional o extranjero.

El problema, es de doble aspecto, para el gobierno que pretende -- gravar y para el sujeto obligado al pago se agudiza por la diferencia en el grado de adelanto económico y fiscal de los Estados, así lo que para un Estado desarrollado sea fácil de adoptar, para un Estado en -- vías de desarrollo resulta inadmisibles, atentatorio. Se presenta con toda claridad un conflicto de intereses entre los países que adoptan -- diferentes sistemas impositivos. En los capítulos subsecuentes intentaremos, después de analizar las raíces del problema y el pensamiento de destacadas personalidades del mundo jurídico, dar una fórmula para atacar el problema que venimos comentando, lo más apegada a la realidad económica, sin olvidar, por supuesto, la justicia.

2.- Los primeros intentos de solución

Las discusiones tendientes a evitar el nascente problema de la doble imposición tuvieron lugar durante la Edad Media. Estas discusiones fueron el resultado de la aparición de nuevas formas de impuesto en los pueblos franceses e italianos, principalmente, que atrajeron grandemente la atención pública. Fueron los juristas quienes primeramente abordaron la problemática de la doble imposición, en especial los glosadores, los canonistas y los estatutarios. Posteriormente, el problema trascendió y también los teólogos se avocaron a encontrar una solución satisfactoria a tan enojoso problema. Los teólogos tuvieron el mérito de tratar con profundidad los temas fiscales y económicos desde el particular punto de vista de la justicia y la moral.

Henry de Segusia, notable estatutario del siglo XIII, ampliamente conocido como " Hostiensis " debido a su cargo de cardenal, Obispo de Ostia y reconocido por sus contemporáneos como la luminaria del Derecho Canónico (lumen juriscanonice) aborda el problema, sin lograr alcanzar la luminosidad que logra Guillermo de Cuneo en el siguiente siglo, autor que escribió el primer tratado especializado en " Cargas Públicas ".

El problema real que se presentó en la práctica consistía en determinar si una mujer de Carcassonne, la cual se había casado en un pueblo vecino era sujeta pasiva de los collecta o impuesto general a la propiedad, en ambos lugares. Bartolomeo, notable glosador (Martijolomaeus Brixiensis) sostenía una posición afirmativa al respecto, tuvo sin embargo, la oposición de algunos destacados juristas contemporáneos, quienes consideraban que el hecho de que la mujer viniera obligada al pago en ambas localidades constituía una doble imposición. Guillermo de Cuneo, apoyaba la posición de Bartolomeo, para Cuneo, el collecta podía considerarse en dos aspectos; tratándose de un impuesto estatal general, la obligación de enterarlo se considera individual, por el monto de la propiedad completa, resultando entonces, consecuentemente

imponible por el collecta en su domicilio. Cosa distinta sucede tratándose de un impuesto local o especial, en este caso, el impuesto puede considerarse como un gravamen a la propiedad situada en el lugar en que el impuesto tiene vigencia, dentro de la jurisdicción de la localidad que pretende el pago del impuesto. Pero si el sujeto obligado al pago vive en un lugar X y tiene propiedades en otro lugar, resulta imponible en ambos lugares, en el lugar en que vive causarán el impuesto general a la propiedad, por el hecho de que el objeto, motivo del impuesto, se encuentra situado en el lugar en el que rige el gravamen, y en el antiguo lo será como resultado de una obligación personal.

Oldradus de Laude o de Pante (?), profesor de Derecho en Padua, muerto en 1335, toma al respecto una posición diferente. El se apoya en un hecho diferente al comentado en líneas anteriores, el caso fue el de un hombre que había cambiado su residencia de Puyrica a Aiz, argumentado no ser ya responsable del pago de la tallias y otros gravámenes en su primer domicilio. El problema se presentaba porque los juristas de la época hacían depender la solución al problema en un hecho un tanto discutible, el lugar de nacimiento del sujeto, hecho que nos parece carente de fuerza para obligar a un sujeto al pago del impuesto en el lugar del origen, independientemente del lugar en que reside o tenga sus bienes. El solo hecho de nacer en un lugar, según pretendían ciertos juristas daba lugar a que el pueblo de origen nunca perdiera su derecho al impuesto. Oldradus concluyó que el sujeto era imponible en el nuevo domicilio.

John Andrea (1270-1348), notable teólogo, conocido como el iluminador del Derecho Canónico, toma una posición semejante en otro caso, el de un nativo de Parma que había mudado su residencia a Reggio, respecto al cual se pretendía era todavía sujeto obligado al pago del impuesto en Parma. En el caso del estatuto real (munera praedialia) no hay duda de que sí lo es, donde empieza el problema es tratándose de obligaciones personales (conectadas con el lugar de la residencia), --

en este caso él es sujeto del impuesto solamente en Reggio, a menos - que haya nacido en Parma, porque entonces la situación cambia por completo. El sujeto será imponible en el primer lugar porque entre las dos clases de obligación, la personal en Reggio y la que resulta del hecho de poseer bienes inmuebles en Parma (real) y que descansa en el domicilio, obviamente debemos dar preferencia a ésta última.

Son los juristas franceses los que dan al problema un tratamiento más completo. Antiboldus, quién escribió en 1350 un tratado especial - de tributación, abarca un campo más amplio que sus colegas, extiende - sus estudios tanto a los subsidios concedidos a los reyes franceses, - que originaron los collecta o tallías, que se recaudaban para la construcción de puentes en las ciudades y el impuesto questos, recaudado - para cubrir otras necesidades locales. Cita diversos casos prácticos ocurridos en los pueblos de Montpellier, Lunel, Dragnignan, Lemuy y -- Luc.

En general, los glosadores se opusieron a que los impuestos municipales llamados collectas o impuestos generales a la propiedad se aplicaran a los extranjeros, y fueron, en la mayor parte de los casos, -- apoyados por los veredictos de los tribunales. No alcanzaron, sin embargo, la misma claridad en otros impuestos, sobre todo los impuestos sobre las cosas que no tenían carácter personal. Antiboldus adopta la posición de Oldradus y Andrea, que se encontraban en oposición a las ideas de Guillermo de Cuneo. Al lado de ellos contribuyó a la diferenciación de los impuestos generales de los locales, dándole primordial importancia al domicilio y propugnando porque la propiedad personal fue se impuesta en el lugar de la ubicación solamente cuando éste lugar -- fuera el del nacimiento.

En el siglo siguiente, los escritores siguieron una línea semejante, John Bertachinus, un judío de Siena, escribió en 1490 un tratado -

que podríamos llamar con propiedad de impuestos indirectos, " De gabellis et vectigalibus ", en el cual hace un comentario de setenta y cinco tratadistas principales. Bertachinus sostiene en su obra que si -- bien los extranjeros son sujetos de los gabellales y los tributum o impuestos territoriales, se hallan exentos de los impuestos personales. Considera que el extranjero es sujeto del collectas o impuesto general a la propiedad aún cuando lo sea también en su lugar de origen. Bartolus y Baldus, los más grandes juristas contemporáneos de Bertachinus, asumen al respecto la misma opinión, pero Baldus limita el derecho de imponer a los extranjeros en un caso; cuando las propiedades objeto -- del gravamen se encontraran sólo de momento en el lugar en cuestión.

Destaca el esfuerzo hecho, principalmente por los glosadores para eliminar el problema de la doble imposición, sobre todo si consideramos que en la Edad Media se consideraba al extranjero carente de todo derecho. Farrera nos menciona el caso de una institución bárbara, el derecho de albana que ... "Consistía principalmente en la incapacidad que pesaba sobre el extranjero de transmitir y recibir por sucesión; - los bienes del extranjero, al morir éste, los confiscaba el soberano; lo mismo ocurría respecto de los bienes que debían venir a sus manos a título hereditario "... (2) Laurent explica un poco mejor la naturaleza de esta institución, al respecto dice ..." El vicio del régimen feudal es la servidumbre de la masa de las poblaciones, de la servidumbre nació el derecho de albana, que Montesquieu califica de insensato. Había dos clases de extranjeros. Los que dejaban un señorío o una - diócesis para establecerse en otra parte eran reputados como extranjeros: estaban obligados a reconocer al señor dentro del año y día, bajo pena de multa; a su muerte el señor tenía el derecho de albana, esto es, dice, un fuero, una bolsa nueva, y dentro de ella cuatro monedas; el barón confiscaba los muebles del extranjero si no había sido satisfecha su obligación. En cuanto a los extranjeros cuyo origen se desconocía,

(2) FARRERA CELESTINO .- "El derecho Internacional en la Antigüedad y la Edad Media". Universidad Central de Venezuela, Caracas 1927. pp. 278 y 279.

eran tratados con más dureza; después del año y día se les asimilaba - en muchas baronías a los siervos y por consiguiente su herencia pertenecía al barón ... Así, pues, siervos o no, todos los extranjeros estaban sometidos a un derecho de albana,,o albinagio, que variaba de un fuero a otro, pero que por todas partes tendía a asegurar al barón la sucesión del que moría sin linaje, es decir, sin posterioridad ... El verdadero derecho de albana, esto es, la incapacidad para el extranjero de recoger una sucesión y transmitir su propia herencia, se estableció en el tránsito del régimen feudal a la monarquía ..." (3) Como podemos apreciar el problema de la doble imposición, tratándose de derechos hereditarios difícilmente se presentaba y cuando llegaba a existir se le daba una solución unilateral, injusta, pero al fin y al cabo solución.

Habíamos visto que los glosadores dieron una solución, si bien no del todo satisfactoria al problema de la doble imposición a los extranjeros, respecto a los collecta y los talliae, solución que se adoptó en gran parte por los pueblos italianos y franceses de los siglos trece, catorce y quince. La discusión del tema se abre de nuevo cuando el impuesto general a la propiedad se extiende a los pequeños principados germanos en los siglos dieciseis y diecisiete. Probablemente el primer autor alemán que trata la materia es Maull, el cual asume respecto del problema la misma posición que el célebre William de Cuneo, tres siglos antes. Maull escribió un tratado sobre los derechos que tenían mutuamente el príncipe y los súbditos, en dicho tratado, defiende el derecho que tiene la comunidad local para recaudar los impuestos sobre sus propios habitantes, y sostiene que respecto de los extranjeros (peregrinis et forensibus) no existe tal posibilidad. Varía la situación cuando se trata de los impuestos establecidos por el emperador y los príncipes menores, quienes tienen el derecho de imponer como una de sus regalías o prerrogativas redituables. Pero al ejercitarse

(3) LAURENT F. , citado por Farrera Celestino.- Op. cit p. 279.

tal prerrogativa puede incurrirse en el caso de la doble imposición, - en él repara Maull y enfatiza dos principios que pueden llegar a dar - una solución al respecto; el principio de la ubicación de la propiedad y su antagónico, el principio del domicilio del poseedor.

En el siglo diecisiete, el tópico fue ocasionalmente mencionado - por otros autores, la mayoría de ellos economistas, pero son los escri- tores legales quienes alcanzan mayor claridad en sus exposiciones, en- tre éstos últimos destaca Cothmann (1662). Durante el mismo período renace la pregunta general sobre si un no-residente (aussmann), el - cual poseyó propiedades en la comunidad, podía ser sujeto del impuesto en ella.

Durante el siglo dieciocho la cuestión se enfocó hacia una interro- gante por lo demás interesante, ¿ Podían legalmente gravarse los dere- chos sucesorios de un extranjero por un país diferente al de su nacimien- to ? La respuesta dada en los diversos países fue diferente. Los in- gleses hicieron una distinción entre los bienes inmuebles, que seguían el principio de la Lex loci rei sitae o ley de la ubicación, y respec- to de los bienes muebles que seguían al poseedor. En Escocia, la si- tuación era diferente, pues los muebles también se gravaban siguiendo el principio de la ubicación, aún en la actualidad es común en el len- guaje legal escocés hablar de los " heis in mobilis ". En Alemania se siguieron diferentes puntos de vista, un jurista notable de la época - se inclinaba por la aceptación del principio del domicilio y Kluber, - autor de renombre se inclinaba por lo contrario tratándose de los dere- chos impuestos a las sucesiones, afirmaba este autor que el derecho de recaudar los impuestos sucesorios descansa en la seguridad de la suce- sión, por lo que el derecho a imponer una sucesión pertenece al país - donde se localiza la propiedad, sea que consista ésta en bienes mue- bles o inmuebles.

Los problemas de la doble imposición fueron teniendo cada vez menos relevancia como resultado de la disminución de la importancia del impuesto general a la propiedad y los impuestos sucesorios. Esta situación prevaleció hasta el último tercio del siglo diecinueve, época en que el problema volvió a cobrar auge por las razones que expusimos en el primer apartado de este capítulo. A partir de entonces el problema ha venido cobrando mayor fuerza y los esfuerzos para evitar hasta donde sea posible los daños que ocasiona, son hechos por los Organismos especializados de las Naciones Unidas, por una parte y por acuerdos de carácter bilateral, en el ámbito internacional, y a nivel nacional - existe el método de solución unilateral, ambas cuestiones son objeto de nuestro estudio en los siguientes capítulos.

3.- Origen del problema en México

Resulta difícil establecer con precisión la aparición del problema de la doble imposición en nuestro país, sobre todo si tomamos en -- cuenta que, al igual que otros países apenas nacientes a la vida independiente, México sufrió la falta de leyes que fueran de aplicación -- exacta a la nueva situación política y económica que originó la separación de España. Por esa razón la Junta Provisional Gubernativa, constituida a raíz de la firma de los tratados de Córdoba en 1821, propuso que en la medida en que las antiguas leyes vigentes en la Colonia no -- afectaran la nueva situación, debían seguir aplicándose hasta en tanto la Nación no se diera nuevas leyes que las sustituyesen. En el período comprendido entre los años de 1821 a 1824, fueron promulgadas en -- primer lugar leyes de carácter político y fiscales, y con posteriori-- dad leyes de colonización, naturalización, leyes reguladoras de los ac-- tos civiles y mercantiles de los extranjeros y algunas leyes en que se establecían los privilegios y las exenciones de que gozaban éstos. Es-- tas leyes, si bien daban una solución, unilateral, pero al fin y al ca-- bo solución, respecto de ciertos actos realizados por los extranjeros en nuestro país, no alteraron en ningún aspecto el sistema que daban -- las leyes españolas para resolver los conflictos de leyes, por ese mo-- tivo dice Siqueiros "... Se afirma que la legislación y jurisprudencia coloniales influenciaron la legislación mexicana de 1870 y 1884 ..." -- (4).

Durante la Colonia, las Audiencias impartían justicia, en base a los principios generales enunciados en las siete partidas, la Nueva y Novísima Recopilación y en general en las leyes particulares de la Colonia. Las leyes de la Colonia eran particularmente perjudiciales con los extranjeros, pues eran de carácter eminentemente territorialista. En efecto, a excepción de algunas leyes como el fuero juzgo y el fuero real, las demás tienen las características fiscales de las leyes feuda-- les, que comentamos en el apartado anterior de éste capítulo. Prohi--

(4) SIQUEIROS JOSE LUIS .- " Síntesis del Derecho Internacional Pri-- vado ". 2a. Edición. UNAM 1971. p. 70

bían la aplicación de leyes extranjeras en cualquier juicio obligando a los extranjeros a someterse a las autoridades y leyes locales. Un claro ejemplo de esta situación lo constituye la Ley XV, Título I, Partida Primera, que a la letra dice "... LEY XV.- Como deben obedecer las leyes, y juzgarse por ellas.

Todos aquellos que son de Señorío del facedor de las leyes, sobre que las el pone, son tenidos de las obedecer e guardar, e juzgarse por ellas, e no por otro escrito de otra ley fecha en ninguna manera; e el que la ley face, es tenuto de la facer cumplir. E eso mismo decimos de los otros que fueren de otro Señorío, que ficiessen el pleyto; e por tura, e yerro en la tierra do se juzgase por las leyes, ca maguer sean de otro lugar non pueden ser escusados de estar a mandamiento dellas, pues que el yerro ficiessen, onde ellas han poder: e aunque sean de otro Señorío, non pueden ser escusados de se juzgar por las leyes de aquel Señorío, en cuya tierra oviesen fecho alguna destas cosas. E si por aventura ellos fuesen rebeldes que non lo quisiesen facer de su voluntad, los jueces e las justicias los deben constreñir por premia que lo fagan, asi como las leyes deste nuestro libro mandan. Otro si decimos que está bien al facedor de las leyes en querer vivir segund las leyes, como quier que por premia non sea tenuto de lo facer ..." (5) Esta marcada territorialidad la encontramos en la mayoría de nuestras leyes vigentes que regulan el problema del que nos venimos ocupando, - como tendremos oportunidad de comprobar más adelante cuando analicemos las leyes fiscales y no fiscales de nuestro país que se ocupan de la doble imposición.

Igualmente ejemplificativa es la ley VI, Título IV Partida Tercera "... LEY VI .- Como deven ser puestos los Judgadores a quien otorgan el poder de juzgar: e como deven jurar, e dar recabdo, que fagan bien, e lealmente su officio.

(5) Los Códigos Españoles Concordados y Anotados. Tomo II. Código de las Siete Partidas. T I Primera y Segunda Partidas. Madrid 1948.

Puestos deven ser los Judgadores (despues que fueren escogidos - assi como de suso diximos), en los logares que les otorgan poderio de judgar, tomandoles primeramente la jura ante que judguen, en esta manera: faziendoles jurar, que guarden estas cosas. La primera, que obedescan todos los mandamientos, que les el Rey fiziere por palabra, o por su carta o por su mensagero cierto. La segunda, que guarden el Señorio, e la honra e el derecho del Rey en todas cosas. La tercera, -- que non descubran en ninguna manera, que ser pueda, las poridades del Rey; non tan solamente las que les dixesse por si, mas las que les embiasse dezir por carta, o por su mandadero. La quarta, que desvien su daño, en las guisas que ellos pudieren e supieren. E si por aventura ellos non oviessem poder lo fazer, que sperciban al Rey dello, lo mas ayua que pudieren. La quinta, que los pleytos que vinieren ante ellos, que los libren bien e lealmente, lo mas ayua e mejor que supieren, e por las leyes deste libro, e non por otras. (nótese la repetición -- del principio territorialista) e que por amor, nin por desamor, nin por miedo, nin por don que les den, nin les prometan dar, que non se desvien de la verdad nin del derecho. La sesta, que en cuanto toviere-- ren los officios, aquellos nin'otros por ellos, non reciban don, nin promissions de ome ninguno, que aya movido pleito antellos, o que sepan que lo han de mover, nin de otro que gelo diesse por razon ellos. E esta jura deven fazer los judgadores en mano del Rey; o si non fuere en el logar, sobre los Santos Evangelios, tomando dellos, aquel a quien lo el Rey mandasse tomar señaladamente. E despues que los Jue-- ses ovieren assi jurado devenles tomar fiadores, e recabdo, que se -- obliguen, e prometan, que quando acabaren el su tiempo de judgar, e ovieren a dexar los officios en que eran puestos, que ellos por sus personas finquen cinquenta dias despues, en los logares sobre que judgaren, por fazer derecho a todos aquellos, que dellos oviessem recibido tuerto. E ellos despues que ovieren acabado sus officios, devenlo cumplir assi, faziendo dar pragon cada dia publicamente, que si algunos y oviere, que fueren puestos en sus logares, deven tomar algunos omes -- buenos consigo, que non sean sospechosos, nin mal querientes de los --

primeros juzgadores, e deve los oyr con aquellos que se quarellaren - - dellos. E de todo yerro, e tuerto que ayan fecho, devenles fazer que fagan emienda dello, segund mandan las leyes deste libro. Pero si tal yerro oviesse fecho alguno dellos, por que mereciesse muerte, o perdí miento de miembro, devenlo recabdar, e embiar al Rey; e otros la razon escrita por que la merece. Ca a tal juyzio como este, al Rey pertenece del dar, e non a otro ninguno. (6).

Por las razones que antes expusimos, el proceso por el cual se incorporaron disposiciones relativas a la doble imposición y su solución a nuestras leyes fue lento. Es en el Acta Constitutiva de la Federación, de 1824, donde encontramos las primeras disposiciones de índole fiscal, que delimitan el campo de la Federación y de los Estados, así, el artículo 13 del citado ordenamiento establece "... Artículo 13.- - Pertenece exclusivamente al congreso general dar leyes y decretos;

VIII.- Para fijar cada año los GASTOS GENERALES de la nación, en vista de los presupuestos que le presentará el poder ejecutivo.

IX. Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los - gastos generales de la república, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo.

El artículo 27, revela la preocupación de los constituyentes para evitar la doble imposición en el campo del comercio exterior, el artículo en cuestión establece "... Artículo 27.- Ningún Estado establecerá, sin consentimiento del Congreso general, derecho alguno de tonelaje..."

Asimismo, el artículo 28 apoya lo anterior estableciendo que "... Ningún Estado, sin consentimiento del Congreso general, impondrá contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras - la ley no regule cómo deban hacerlo."

(6) - Los Códigos Españoles Concordados y Anotados Tomo II Código de las siete Partidas. Madrid 1948. Tercera, Cuarta y Quinta Partida.

La Constitución Federal del 4 de octubre de 1824, delimita las -- atribuciones de la Federación y de los Estados que la componen, en especial en la materia fiscal se establecieron las fracciones VIII, IX y X del artículo 50, que hablan de los gastos generales de la Federación, de la deuda externa y de las facultades del congreso para imponer las contribuciones que basten para cubrirlos. La Sección Tercera del Título VII, en su artículo 162, establece entre otras restricciones las siguientes "... 162.- Ninguno de los Estados podrá:

"I. Establecer, sin el consentimiento del congreso general, derecho alguno de tonelaje; ni otro alguno de puerto.

"II.- Imponer, sin consentimiento del congreso general, contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no regula cómo deban hacerlo.

Las leyes constitucionales de 1836 aunque escuetamente, también mencionan ciertos aspectos muy importantes en el campo del Derecho Fiscal, así, la Ley Primera, en su artículo Tercero, fracción II expresa ... "Son obligaciones del mexicano:

"... II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan." (Principio de legalidad en materia tributaria).

Puede apreciarse que las normas que hemos transcrito en los párrafos anteriores tienden a evitar solamente lo relativo a la doble imposición interna. Ese mismo fin tiene lo dispuesto por la fracción I -- del artículo 134 de las Bases Orgánicas de 1843 ... "Son facultades de las Asambleas departamentales:

"I.- Establecer arbitrios para complementar sus gastos ordinarios, o para hacer los extraordinarios que determinen sus facultades, con --

aprobación del Congreso, sin perjuicio de llevarlos a efecto inmediatamente que los decreten. El Presidente de la República puede suspender la ejecución de estos arbitrios, dando cuenta sin demora al Congreso.

Es en la constitución de 1857, creada para consagrar en definitiva la República Federal y los Derechos del hombre, después de un prolongado período centralista, donde se ve con más claridad el problema de la doble imposición, ya que sus principios de materia hacendaria -- fueron muy pobres y anárquicos, sin dejar de reconocer el gran valor -- que tuvo su artículo 31 fracción II, que a la letra dice ... "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano:

"...II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." La importancia de este precepto radica en que por primera vez en una Carta Fundamental Mexicana se consagró el principio de la proporcionalidad y equidad en materia tributaria que aún a la fecha es requisito indispensable de todo impuesto.

El principio de equidad y proporcionalidad que menciona el artículo 31, de la Constitución de 1857 es una aplicación de los principios enunciados por el brillante economista Adam Smith, en su elocuente exposición sobre los tributos, que encontramos en su obra "La riqueza de las naciones", fuera de éste precepto solo es de mencionarse en la -- constitución del 57 el artículo 112, que en su primera fracción prohíbe la imposición alcabalaría por los Estados, debido a que los impuestos aduanales eran en ese entonces una de las principales fuentes de ingresos de la Federación.

No le falta razón a Siqueiros cuando afirma que la legislación española de carácter sumamente territorialista inspiró la legislación mexicana de 1870, que dió origen al problema de la doble tributación internacional al pretender regir todas las situaciones, incluso aquellas

en las que intervienen extranjeros. El legislador mexicano de 1870 -- planteó la extraterritorialidad de la ley nacional mexicana, tratándose del estado y capacidad de las personas. Vemos algunos de los preceptos que al respecto se establecieron en el título preliminar del -- Código Civil para el Distrito Federal y Territorio de la Baja California de 1870... "Título Preliminar: De la Ley y sus efectos.

"Art. 13.- Las leyes concernientes al estado y capacidad de las personas son obligatorias para los mexicanos del Distrito Federal y de la California, aún cuando residan en el extranjero (extraterritorialidad de la ley mexicana), respecto de los actos que deben ejecutarse en todo o en parte en las mencionadas demarcaciones.

"Art. 14.- Respecto de los bienes inmuebles sitos en el Distrito Federal y en la California, regirán las leyes mexicanas, aunque sean poseídos por extranjeros. (*Lax Rei Sitae*).

"Art. 15.- Respecto de la forma o solemnidades externas de los -- contratos, testamentos y de todo instrumento público, regirán las leyes del país en que se hubieren otorgado. Sin embargo, los mexicanos o extranjeros residentes fuera del Distrito o de la California, quedan en libertad para sujetarse a las formas y solemnidades prescritas por la ley mexicana, en los casos en que el acto haya de tener ejecución -- en aquellas demarcaciones. (Este precepto a nuestro entender facilita a quien se coloca en el supuesto que establece la ley la oportunidad para incurrir en el fraude a la ley).

"Art. 17.- Las obligaciones y derechos que nazcan de los contratos o testamentos otorgados en el extranjero, por mexicanos del Distrito y de la California, se regirán por las disposiciones de este Código, en caso de que dichos actos deban cumplirse en las referidas demarcaciones.

"Art. 18.- Si los contratos o testamentos de que habla el artículo anterior, fueren otorgados por un extranjero, y hubieren de ejecutarse en el Distrito ó en la California, será libre el otorgante para elegir la ley a que haya de sujetarse la solemnidad interna del acto - en cuanto al interés que consiste en bienes muebles. Por lo que respecta a las raíces, se observará lo dispuesto en el artículo 14.

"Art. 19.- El que funde su derecho en leyes extranjeras, deberá probar la existencia de éstas y que son aplicables al caso.

Hasta aquí los antecedentes en la legislación mexicana, hemos sido breves debido a que consideramos que en ella hay pocos de carácter puramente fiscal, en los capítulos que siguen abundaremos sobre la posición que toma el legislador mexicano respecto al problema que nos ocupa.

**CAPITULO II.- " CONCEPTO Y NATURALEZA DE LOS CONFLICTOS
INTERNACIONALES DE LEYES EN MATERIA FISCAL. "**

- 1.- Los Conflictos de Leyes. 2.- Diferentes clases de conflictos internacionales de leyes. - -
- 3.- Los conflictos internacionales de leyes fiscales 4.- Importancia de la solución de conflictos de leyes fiscales. 5.- La doble tributación interna.
- 6.- La doble tributación internacional. 7.- El desgravamiento total o parcial.

1.- Los conflictos de leyes

Dentro del marco del Derecho Internacional Privado, los conflictos de leyes revisten una gran importancia. En efecto, si bien no son el único objeto de estudio de esta disciplina, constituyen el tema central de que se ocupa. La expresión conflicto de leyes, no es del todo correcta, pero en cambio es cómoda para designar la actividad técnica de la disciplina, que se ocupa de armonizar, según el momento y el liberalismo, legislaciones que tienen diferencias. El Derecho Internacional Privado pretende determinar entre dos o más normas jurídicas de diversos Estados, cuál de ellas ha de regir la situación concreta, - siempre y cuando la situación concreta esté conectada con las normas jurídicas de los Estados en cuestión. Pero cabe hacernos una pregunta ¿Cómo podemos saber cuándo una situación concreta está ligada a dos ordenamientos diferentes? El Doctor Arellano García al respecto dice "... El llamado conflicto de leyes surge cuando existen puntos de conexión que ligan una situación jurídica concreta con las normas jurídicas de dos o más Estados. " (7).

Los conflictos de leyes pueden ser de diferentes clases, pero al Derecho Internacional Privado le interesan sobre todo los conflictos de leyes en el espacio. La situación jurídica concreta objeto del conflicto, puede revestir un carácter simple o un carácter complejo, dependiendo de los aspectos que dicha situación presente. La práctica diaria nos presenta las situaciones más complejas, de ahí la dificultad del Derecho Internacional Privado que se enfrenta por un lado a lo complejo de la situación en sí y por otro a la diversidad de normas aplicables.

La doctrina ha pretendido justificar la existencia de los llamados conflictos de leyes, determinando las causas que dan lugar a ellos, en este renglón tenemos diversidad de criterios, así Valery afirma que el problema radica en que en el conflicto de leyes nos encontramos ante la presencia de razones que cada país esgrime en pro de la ley nacional de que se trate, siendo necesario un criterio imparcial para deter-

(7) ARELLANO GARCIA CARLOS .- " Derecho Internacional Privado". Primera Edición. Editorial Porrúa, México, 1974. p. 498

minar correctamente cuál será la ley que regirá la situación concreta.

Es necesario el deslinde del campo de acción del Derecho Internacional Privado, pues el objeto de este, si bien es el conflicto de leyes, se reduce al conflicto de leyes en el espacio y no al conflicto de leyes en el tiempo, aun cuando un problema que englobara éstos dos aspectos no sería descartable.

Por otra parte es necesario establecer que atentos a los principios lógicos es necesaria la intervención de las normas conflictuales o de solución que constituyen la esencia del Derecho Internacional Privado, al decir de Kelsen "... Cuando dos normas simultáneamente válidas se contradicen, puede elegirse entre las tres posibilidades lógicas, a saber: aplicar la primera, aplicar la segunda o considerar que se anulan recíprocamente. Sería vana tarea buscar una que fuera la -- única jurídica con exclusión de las otras dos. " (8) De ninguna manera podemos aplicar simultáneamente las dos normas que pretenden regir una sola situación concreta, pues ésto sería atentatorio del principio lógico de que las cosas no pueden ser y dejar de ser al mismo -- tiempo. De ahí la importancia del Derecho de Conflicto y el cuidado -- que debe tenerse al elegir la norma que habrá de dar solución al conflicto de leyes, en todo caso debemos reconocer, como dice Kelsen que la norma es un marco abierto a varias posibilidades.

Tradicionalmente se ha hecho la distinción de dos tipos de conflictos de leyes, a saber: Conflicto de leyes en el tiempo, noción que encierra el difícil problema de la irretroactividad de la ley y sus -- excepciones. Se plantea del siguiente modo: Una ley es expedida para que tenga vigencia en un determinado tiempo, es decir, desde su promulgación hasta que una ley nueva la deroga o abroga, pero respecto de situaciones que se producen bajo el imperio de la ley anterior es necesario determinar si la nueva ley va a aplicarse o no. Al respecto se --

(8) KELSEN HANS .- " Teoría Pura del Derecho". Editorial Universitaria de Buenos Aires. p. 168.

han elaborado numerosas teorías, siendo casi general la opinión de que la ley no puede aplicarse retroactivamente cuando ya se han producido situaciones jurídicas, es decir, cuando ya se ha adquirido un derecho. Se ha adquirido un derecho siempre y cuando ya se hayan producido consecuencias jurídicas respecto de hechos realizados durante la vigencia de una ley anterior. Así, podemos concluir con García Máynez ... " Una ley es retroactiva cuando modifica o restringe las consecuencias jurídicas de hechos realizados durante la vigencia de la anterior. " (9) Para hablar en otros términos, la consecuencia de la realización de la hipótesis normativa se da en el momento en que el supuesto se realiza, - aún cuando los derechos y obligaciones implícitos en esta se cumplan o no con posterioridad.

El segundo caso de conflicto de leyes, que nos interesa particularmente a los que pretendemos incursionar en el campo del Derecho Internacional Privado, es el conflicto de leyes en el espacio. Respecto de éste podemos hacer el siguiente planteamiento; habíamos dicho que - las leyes se expiden para que tengan vigencia durante un determinado - periodo de tiempo, ahora bien, esas leyes se expiden para que tengan como marco de acción un determinado territorio. García Máynez dice que "... El supuesto ineludible de los conflictos de leyes en el espacio es la coexistencia de preceptos legales relativos a los mismos hechos, pero pertenecientes a sistemas jurídicos que, en principio, poseen ámbitos espaciales de vigencia distintos. " (10) Desglosando las ideas del autor citado, podemos decir que el conflicto de leyes en el espacio consta de los siguientes elementos:

A.- Una sola situación jurídica (o varias estrechamente relacionadas entre sí).

(9) GARCIA MAYNEZ EDUARDO .- " Introducción al Estudio del Derecho " - Séptima Edición. E. Porrúa, México, - p. 398.

(10) IBIDEM p. 403

B.- Dos leyes, pertenecientes a sistemas jurídicos diferentes -- (en el caso de los conflictos internacionales de leyes) o bien, dentro de un Estado Federal a dos entidades federativas, que pretenden regir simultáneamente esa situación jurídica.

Al decir de García Maynez, no solamente la determinación del ámbito espacial de vigencia es materia del conflicto de leyes en el espacio, es necesaria también la determinación del ámbito personal de vigencia del precepto legal en cuestión. Debemos recordar asimismo que si bien el conflicto de leyes en el espacio es el principal objeto de estudio en el Derecho Internacional Privado, se requiere también el estudio de la Condición jurídica de extranjeros y consecuentemente de la nacionalidad, para poder determinar en un momento dado si a una persona puede aplicársele la ley nacional o la extranjera. (Esto porque la condición jurídica de los extranjeros y la nacionalidad constituyen cuestiones previas en el Derecho Internacional Privado.

Respecto de la denominación " Conflicto de Leyes ", es necesario aclarar los siguientes puntos:

La mayoría de los autores, al menos una gran parte, confunde la problemática, atacan a la denominación arguyendo que se puede confundir con el conflicto de soberanías, esta es una cuestión harto distinta. Para poder afirmar que existe una pugna entre dos soberanías es necesaria la intervención arbitraria de una de ellas dentro del marco de la otra, y esto no es, ni con mucho, lo que sucede en el conflicto de leyes, pues aquí de lo que se trata es de determinar si la norma expedida para ejercer su imperio es un determinado territorio, puede aplicarse fuera de ese ámbito territorial. Al respecto el multicitado García Maynez nos dice "... Los llamados conflictos de leyes en el espacio, se reducen siempre a establecer el carácter territorial o extraterritorial de un determinado precepto." (11) La determinación de ese carácter corresponderá siempre a los órganos del país en que se

(11) GARCIA MAYNEZ EDUARDO .- Op. cit. p, 404

suscitó dicho problema y si dichos órganos juzgan necesaria la aplicación de la ley extranjera, ésta no se aplica porque tenga carácter extraterritorial, sino porque la autoridad competente lo incorpora al de recho nacional, asimilándolo como si fuera una norma interna.

El estudio de las cuestiones previas que hemos mencionado (condi ción jurídica de los extranjeros y nacionalidad), es necesario porque la actividad de una persona no se circunscribe siempre al ámbito del - Estado a que pertenece, antes bien, el comercio internacional y las ne cesidades actuales a menudo le obligan a trasladarse con cierta fre- cuencia a diferentes países, amén de que puede ser poseedor de bienes inmuebles o poseedor de acciones de sociedades constituidas legalmente en muy diversos Estados.

Los tres temas que aborda el Derecho Internacional Privado tienen estrechos lazos, es así como un conflicto de leyes no nace sino hasta en tanto no se ha determinado en primer lugar la nacionalidad o el carácter que tiene un individuo dentro de un Estado determinado y la pos terior indagación acerca de si un extranjero tiene o no determinados - derechos en ese Estado, porque el conflicto de leyes no puede surgir - si no se ha resuelto en cada caso la condición de los extranjeros.

Si la ley de un país determina que los extranjeros no pueden disfrutar de ciertos derechos, no puede surgir el conflicto de leyes.

Al decir de Niboyet, el problema del conflicto de leyes "... impone la necesidad de reservar un cierto margen para aplicar las leyes de los países extranjeros ". (12) Esto es así porque si no fuera po sible la aplicación del derecho extranjero no podría surgir el conflic to de leyes. Coincidimos con Niboyet en cuanto que es necesario un -- deslinde entre los tres temas que abarca el Derecho Internacional Privado y que, dijimos, los dos primeros constituyen cuestiones previas.

(12) NIBOYET J. P. .- " Principios de Derecho Internacional Privado",
 Sel. de la 2a. Edición Francesa, Editora Na
 cional p. 6

Es necesario pues: A) Determinar la nacionalidad del sujeto, B) En caso de que resulte un extranjero, determinar su condición jurídica porque "... Un derecho no puede ejercitarse más que cuando se posee el disfrute del mismo. " (13) A la situación jurídica de extranjeros se le aplicará siempre la ley nacional, cosa que no sucede con el conflicto de leyes. La problemática en el conflicto de leyes es, in-sistimos, elegir entre dos o más leyes aplicables a una situación jurídica, la que sea mejor, o como dice elegantemente el Doctor Arellano - García "... El Derecho Internacional Privado tiene, hoy por hoy, el objeto puramente formal de señalar la vigencia espacial de la norma jurídica de más de un Estado, determinado qué norma jurídica es la aplicable. " (14) Es en este punto donde empiezan las dificultades, en efecto, hay una diversidad de criterios en las reglas de conflicto de leyes de los diferentes países. Al respecto Martín Wolff plantea una interesante pregunta ... " ¿Tienen los diferentes estados, fuera de los tratados políticos la obligación recíproca de hacer sus reglas de conflicto de leyes conforme a ciertos principios? - y nos contesta. No hay nada semejante a un principio de Derecho Internacional que contenga una ' distribución de competencias ' en el campo del derecho privado, esto es, una demarcación de las respectivas esferas de competencia legislativa de los diferentes estados. " (15) La razón de esta diversidad de criterios es la existencia de los estados independientes, pues mientras no se logre la unificación de ellos en un organismo internacional que realmente se proponga al logro de metas comunes, no po

(13) NIBOYET J. P.

.- Op. cit. p. 8

(14) ARELLANO GARCIA CARLOS

.- Op. cit, p. 10

(15) WOLFF MARTIN

.- " Derecho Internacional Privado - -

" Tr. 2a. Edición Ingresá. Bosch Bar
celona 1958 p. 13

drá alcanzarse la uniformidad de dichas reglas de conflicto. Martin - Wolff es sumamente realista cuando afirma "... La consecución de la armonía de las leyes se impide en particular frecuentemente por la preferencia tanto de los legisladores como de los tribunales por la aplicación del derecho de su propio país. Esta tendencia se encuentra en todo estado en tanto que se basa en un deseo nacionalista de extender el fin natural del dominio de su derecho, no es defendible desde el -- punto de vista de la justicia. " (16).

A reserva de que más adelante ahondemos más en el tema, podemos decir que en México, al igual que en la mayoría de los países del mundo occidental, los conflictos de leyes son de dos tipos:

A) Internacionales o supranacionales.

B) Nacionales o Internos.

De ellos los primeros revisten una mayor importancia porque, para solucionarlos, cada país aplicará su norma conflictual, que hemos visto, es de derecho interno y varía de Estado a Estado. Siqueiros nos dice que "... En los conflictos de orden internacional la colisión -- acontece entre una legislación extraña y la ley mexicana, considerando se ésta en forma unitaria " (17) Por el contrario, nos dice el mismo autor "... Los conflictos dentro del ámbito local se presentan -- cuando dos o más legislaciones locales pretenden regir un mismo supuesto jurídico. " (18) Los conflictos de leyes nacionales o internos, se solucionan con mayor facilidad que los internacionales, máxime en -

(16) WOLFF MARTIN .- Opcit. p. 16 y 17

(17) SIQUEIROS JOSE LUIS .- " Síntesis del Derecho Internacional -- Privado ". 2a. Edición, UNAM 1971 p. 69

(18) IDEM .- p. 70

nuestro derecho que es un claro ejemplo de la pirámide jurídica de la que habla Hans Kelsen, en la cúspide de la cual se encuentra la constitución federal que impone reglas precisas para evitar en lo posible -- los conflictos de leyes entre las entidades federativas, si bien la federación respeta la autonomía de los diferentes estados integrantes, -- tiene la obligación de velar porque cada entidad reconozca las leyes de los demás, evitando así la crisis del sistema federal, del cual se -- constituye como guardián. Los conflictos internos, constituyen lo que en la doctrina se conoce como "conflictos inter-provinciales de leyes".

Solo nos queda hacer mención en este apartado de dos tipos de conflictos de leyes, que hemos dejado al último porque no existen en nuestro país, pero es importante que los enunciemos, éstos conflictos de leyes se conocen por los iusprivatistas como conflictos de leyes coloniales y de anexión. Los primeros pueden presentarse entre las leyes de la Metrópoli y las Colonias, éstos conflictos van desapareciendo a medida que el coloniaje se va extinguiendo. A nuestro parecer, el pensamiento del Doctor Arellano García es sumamente claro en cuanto la naturaleza de este tipo de conflictos, nos dice el iusprivatista mexicano que "... 1. Las normas jurídicas que intervienen en los conflictos intercoloniales rigen dentro de un mismo ámbito territorial pero -- sus destinatarios son personas que pertenecen a grupos sociales diversos.

"2. El problema surge cuando en una relación jurídica intervienen sujetos pertenecientes a diversos grupos sociales regidos cada grupo social por sus respectivas normas.

"3. El problema no tiene el carácter de internacional ya que el territorio está sometido a la jurisdicción del poder soberano -- metropolitano ...

"4. ... Los conflictos a estudio ... que se han denominado intercoloniales no necesariamente tienen que presentarse en territorios donde haya menoscabo a la soberanía porque es factible que dentro de un solo Estado hayan normas jurídicas para un cierto sector de personas como sucede por ejemplo con el Derecho Castrense ". (19)

Finalmente tenemos los conflictos de anexión, que se presentan como consecuencia de la anexión de un territorio de un Estado por otro, no puede considerarse como conflicto internacional de leyes, porque corresponderá, en última instancia al Estado anexante determinar qué ley se va a aplicar, si la que estaba vigente antes de la anexión o la del propio Estado anexante.

2.- Diferentes clases de conflictos internacionales de leyes

En el apartado anterior habíamos dejado bien deslindados los conflictos internacionales de leyes, distinguiéndolos de los conflictos de leyes internos, coloniales y de anexión, a modo de introducción en este apartado, enunciando el concepto que de ellos hace el eminente jurista español Mija de la Muela "... Cuando en las relaciones de la vida privada en un determinado país, uno de los elementos personales, reales o formales de esa relación aparece vinculado con otro país, el problema que aparece es determinar cuál será la legislación aplicable y señalarla es el objeto del problema llamado ' conflicto de leyes '."

(20)

Al decir de Niboyet, un conflicto internacional de leyes surgirá solo entre las leyes de países con plena soberanía, que en ejercicio de ésta pretenderán aplicar siempre sus ordenamientos respectivos.

Los conflictos de leyes internacionales pueden ser de muy diferente categoría, según las leyes que los originen, así tendremos:

- A) Conflictos internacionales de leyes de derecho privado. Que comprenden las cuestiones relativas al derecho civil y al derecho mercantil.
- B) Conflictos internacionales de leyes penales. Sumamente estudiados en la actualidad y que integran lo que ha dado en llamarse Derecho Penal Internacional.
- C) Conflictos internacionales de leyes de derecho administrativo.
- D) Conflictos internacionales de leyes de derecho público. Entre ellos, los originados por la legislación industrial, que comprende los complejos problemas que provoca el trabajo de extranjeros.

E) Y los conflictos de leyes que constituyen el objeto de estudio de este trabajo que tienen un carácter eminentemente actual, los de tipo fiscal, nadie mejor que el maestro Niboyet para emitir una opinión sobre este problema, el jurista francés nos dice "... Ninguna cuestión de más actualidad en nuestros días que la del conflicto de leyes fiscales, el cual plantea el problema de la doble y múltiple exacción en diversos países, sobre todo en cuestiones sucesorias o el problema de la evasión fiscal, es decir, de los fraudes posibles en provecho de los portadores de valores mobiliarios que escapan al impuesto." (21)

Se ha pretendido por parte de autores de reconocido prestigio, entre ellos Neumeyer, que la doble imposición y la evasión fiscal, no forman parte integrante del Derecho Internacional Privado, debido a -- que en el derecho fiscal, nunca cabrá la aplicación de una ley extranjera, porque el derecho fiscal no limita, ni puede limitar la ley de otro estado, como lo hace el Derecho Internacional Privado cuando señala que una ley determinada es aplicable, con exclusión de la otra. Esto tiene tintes de sofisma, porque si bien es cierto que en el derecho no tributario, cuando se aplica la ley extranjera es por mandamiento de la ley nacional, sucede una situación análoga en la aplicación de la norma fiscal, porque en última instancia la aplicación de ésta redundará en perjuicio o beneficio de la administración nacional solamente, ya que no se está obligando a la administración fiscal extranjera a acatar una decisión en un sentido o en otro, y el único que saldría perjudicado sería el contribuyente que vendría obligado al pago de dos impuestos por el mismo objeto.

Lippert, dice que la oposición de las materias que venimos tratando de conciliar es debida a que no hay en el Derecho Fiscal una regla única de solución a los conflictos de leyes, pero igual situación acontece en el Derecho Internacional Privado, y de ahí la dificultad que -

presenta y que claramente vamos día a día en las situaciones de la vida real. Además, continúa dicho autor, el Derecho Internacional Privado no nos da ninguna solución. Nos extraña tal afirmación porque la naturaleza del Derecho Internacional Privado es precisamente que es un Derecho de conflicto, no sustantivo, pues solo nos permite determinar a qué ordenamiento debemos remitirnos para encontrar una solución razonable, sin darnos una solución concreta.

Por otra parte, si el Derecho Internacional Privado se ocupa primordialmente de los conflictos de leyes, no existe razón para que los conflictos de leyes fiscales deban estudiarse por separado. Si el Derecho Internacional Privado es la rama del derecho que se ocupa en general de dar solución a los conflictos de leyes cualquiera que sea su naturaleza, sería absurdo que las soluciones que ofrece no pudieran aplicarse a cualquiera de las ramas de la Ciencia Jurídica.

Para dejar clara esta situación analicemos brevemente la naturaleza de los conflictos de leyes fiscales: La doble imposición, aspecto positivo de ellos, se presenta cuando dos o más administraciones fiscales pretenden gravar un mismo objeto, el problema negativo, por el contrario, se presentará cuando, ninguna administración reclame el pago de la prestación originada por la realización de un hecho que las leyes fiscales señalan como generador del tributo. Es en la doble imposición o aspecto positivo del conflicto de leyes fiscales, donde encontramos los elementos que caracterizan a todo conflicto internacional de leyes, dos o más leyes que pretenden regir una situación concreta conectada a las normas jurídicas de los Estados cuyas normas serán objeto de selección.

En todo caso, debemos profundizar más en el estudio del Derecho Internacional Privado y en la medida que lo hagamos, estaremos en aptitud de resolver todo tipo de cuestiones legales.

Más adelante, dentro de este mismo capítulo analizaremos con mayor profundidad la doble imposición y después, de la evasión fiscal, con todas sus implicaciones legales y el trastorno económico que acarrea.

3.- Los conflictos interprovinciales de leyes fiscales

Antes de analizar los conflictos interprovinciales de leyes fiscales, conviene recordar en qué consisten cuando se presentan. Diremos que los conflictos interprovinciales de leyes se presentan cuando las leyes de un estado no son uniformes, respecto de ellos, el Dr. Arellano García hace unas interesantes consideraciones, el citado ilustrado dice en su obra que "... 1.- Los conflictos interprovinciales -- tienen como causa la falta de uniformidad de la legislación interna.

"2.- Los conflictos interprovinciales, aún los surgidos en sistemas federales, carecen de la extrema dificultad que caracteriza a los conflictos internacionales porque existen autoridades superiores a los poderes públicos internos creadores de las normas jurídicas en conflicto que pueden resolverlos y porque existe una norma jurídica de superior jerarquía que establece reglas de solución.

"3.- Se estima que estos conflictos no deben ser resueltos por reglas de Derecho Internacional Privado puesto que los conflictos interprovinciales no son materia del Derecho Internacional Privado ..." - - (22)

En el apartado cinco de este capítulo, nos ocupamos ampliamente de la doble tributación interna, no obstante, enunciaremos algunas cuestiones fundamentales. Refiriéndonos al problema en México, nace por la concurrencia impositiva de la misma fuente de entidades diferentes y que en el Derecho Fiscal se denomina sujeto activo de la obligación tributaria, dichas entidades, menciona el artículo 31 en su fracción IV pueden ser la Federación, los Estados y los municipios, de ellas solamente las dos primeras tienen la posibilidad de legislar sobre las materias objeto de los tributos, el municipio no tiene esa ventaja, requiere que la legislatura estatal determine las fuentes de sus ingresos, con lo que se coloca en una situación de desventaja, de ahí

la debilidad del "Municipio Libre", que consagra nuestra constitución, pues no se concibe autonomía política sin autonomía económica.

Como claramente nos indica el Dr. Arellano García, los problemas relativos a los conflictos interprovinciales de leyes y en especial los de tipo fiscal se deben principalmente a la falta de coordinación entre las administraciones fiscales de las distintas entidades que la ley señala como sujetos activos de la obligación tributaria. En nuestro país, la constitución general de la República reserva determinados campos a la Federación, con exclusión de los Estados, pero no basta con esas normas generales para evitar que se produzca el fenómeno de la doble imposición, es necesario además desarrollar una serie de programas de coordinación, en los que se resuelva de una vez por todas el problema de la doble imposición en su aspecto interno, estableciendo que de un determinado impuesto no reservado a la Federación constitucionalmente, se otorgue una participación adecuada a las entidades federativas y a los municipios, dejando su determinación, liquidación y cobro a las autoridades federales, que son las más capacitadas para efectuar tales actividades, por contar con gente altamente capacitada para ello. En la medida en que las diversas entidades que la ley señala como acreedoras del impuesto, se coordinen, evitando el doble cobro de tributos por un mismo objeto, se alejará del contribuyente la idea perniciosa de evitar por todos los medios con que cuente el pago de la obligación tributaria a su cargo, evasión que al menos psicológicamente tiene justificación, en afecto y adhiriéndonos a las ideas de John - Stuart Mill que considera que ' el impuesto es un sacrificio de los particulares que ceden una parte de su patrimonio para el sostenimiento del Estado y para la satisfacción de las necesidades de la colectividad ', resulta, para el causante repugnante la idea de sufrir un doble perjuicio y entonces buscará evitar el pago a toda costa, con el consiguiente perjuicio para la colectividad.

El fiscalista pobiano Armando Porras y López apunta una solución al problema, que aunque se antoja de difícil realización, es interesan

te mencionar. Dice el mencionado fiscalista que la multiplicidad de impuestos, con todas las molestias y dificultades que ocasionan al causante desaparecerían con la implantación del impuesto único y apunta - "... El impuesto único, cualquiera que fuese, pesaría como gravísimo lastre sobre el causante, pero sería la única fuente que soportara toda la carga de los gastos públicos; en cambio, dejaría en libertad y haría desaparecer todas las trabas y todos los estorbos; la producción, el comercio, los negocios, con excepción de la materia gravada serían libres. De este modo, la industria en general se desarrollaría maravillosamente. " (23) En teoría, y habida cuenta de las ventajas que representa un impuesto de tal naturaleza, la implantación del impuesto único evitaría el doble cobro de un gravamen y al tener un mayor control sobre todos los causantes se evitaría la evasión, pero en la realidad, resulta de difícil aplicación, y después de una serie de reflexiones, como por ejemplo, ¿ cuál será en el impuesto único la fuente del mismo ?, concluye el maestro poblano que ... " En realidad es imposible de realizar porque no existe una sola y única fuente del impuesto en el sistema fundado en la propiedad privada en el que vivimos, y por eso ha sido imposible realizarse el ideal del impuesto único. " (24)

Para concluir este apartado, que como señalamos es meramente introductorio al problema de la doble tributación interna, señalaremos que la problemática en los conflictos interprovinciales de leyes fiscales radica en la concurrencia impositiva de las diversas entidades que la ley designa como acreedoras de la obligación tributaria, concurrencia que en algunas ocasiones se encuentra señalada en la propia ley, pero que en la inmensa mayoría de los casos, no se encuentra legalmente establecida.

(23) PORRAS Y LOPEZ ARMANDO .- " Derecho Fiscal " (Aspectos Jurídicos y Contables) Quinta Edición, Textos - Universitarios. México, 1975. p. 89

(24) IBIDEM

.- p. 24

4.- Importancia de la solución de conflictos de leyes fiscales

De las diferentes clases de conflictos internacionales de leyes, es probablemente el renglón fiscal el que mayores trastornos acarrea a la comunidad internacional, la doble imposición acarrea problemas -- tan serios, que evitarla ha sido preocupación de los organismos internacionales en el presente siglo. La doble imposición incide en el campo de la economía, base de todas las superestructuras de los modernos estados, en efecto, al alcanzar límites intolerables para los inversionistas, provoca la fuga de capitales hacia lugares que den mejores garantías al capital, propiciando el desempleo, el descontento, el hambre y en general el trastorno de la vida económica de los países que -- que insisten en gravar, a toda costa hechos que ya han sido objeto de imposición en otros países. En torno al problema económico que acarrea la múltiple exacción, el fiscalista español José Juan Fornés explica que "... La inversión privada, que chocaba antaño con las limitaciones administrativas y con la dificultad de poder transferir los resultados de la misma, queda condicionada, en cuanto esas trabas desaparecen, en gran parte por la doble imposición que merma en forma substancial los beneficios obtenidos al ser gravados por el mismo concepto sucesivamente por el sistema fiscal en donde se originan y por el Estado en donde el inversor tiene establecido su domicilio fiscal. " (25)

Flores Zavala dice que existen razones muy poderosas para evitar en lo posible la doble imposición, entre ellas menciona las siguientes "... 1a. Razones de equidad, es decir, se considera que no es justo -- que dos rentas iguales en su cuantía y en su naturaleza soporten diferentes cargas tributarias sólo porque una tiene su fuente dentro del -- mismo país, y la otra en países diferentes.

"2a. Razones derivadas del interés en incrementar la irradiación económica del país ...

(25) FORNÉS, JOSE JUAN .- " La doble imposición internacional ". Cámara Oficial de Comercio de Madrid, 1960. p. 7

"3a. Razones fundadas en el deseo de atraer los capitales o empresas extranjeras ...

"4a. Razones fundadas en la voluntad de estimular en general las relaciones económicas en el plano internacional ... " (26)

Comentamos que había un fuerte movimiento de los autores fiscales para independizar del Derecho Internacional Privado al Fiscal, la nueva disciplina recibe el nombre de " Derecho Internacional Tributario ", respecto de ella, los autores más calificados dicen "... Cabe configurar el derecho internacional tributario como el estudio sistemático, tanto de las normas de colisión que limitan la capacidad impositiva de cada Estado, frente a un dado hecho, como las que regulan la compración y ejecución de aquellas, haciendo factible la actuación de los fines esenciales que fija la voluntad normativa. " (27)

Forns, por su parte define a la nueva disciplina de la siguiente manera "... Es el conjunto de normas que regulan las relaciones tributarias de cada Estado frente a las propias de los otros estados, respecto a hechos o sujetos que caen a la vez en el ámbito de una jurisdicción fiscal. " (28) Para este autor, la limitación que debe hacer la norma tributaria de cada país es evitar la doble imposición, esa limitación no debe ser arbitraria, antes bien debe basarse en los principios del Derecho Internacional Tributario, disciplina que trata de conciliar los principios internos que se contraponen y que en última instancia son los que determinan la conexión de los hechos a la norma específica de cada país. Nosotros no vemos diferencias esenciales que hagan del Derecho Internacional Tributario una disciplina radicalmente

(26) FLOPES ZAVALA ERNESTO .- " Elementos de Finanzas Públicas mexicanas " Décima cuarta edición. Porrúa. México 1972. p. 303

(27) Udina, citado por FORNS JOSE JUAN .- op. cit. p. 9

(28) FORNS JOSE JUAN .- op. cit. p. 11

diferente del Derecho Internacional Privado, únicamente se ocupa de -- los conflictos de leyes fiscales en especial, pero en el fondo la función que desarrolla es igual a la del Derecho Internacional Privado, -- Forns razona de una manera parecida al comentar "... En verdad, en este sentido, el Derecho Internacional Tributario cumple igual misión -- que el Derecho Internacional Privado. El Estado, cuando se abstiene -- de imponer un hecho o acto jurídico, lo único que está reconociendo es que la potestad tributaria corresponde, de derecho, a otro u otros Estados. " (29)

Autores como Ottmar Buhler, hoy por hoy uno de los máximos exponentes de la nueva disciplina, insisten en afirmar su independencia, -- no obstante que reconocen que guarda estrecha relación con el Derecho Internacional Privado, Buhler dice que "... El Derecho Internacional Tributario es un Derecho de conflicto o, lo que es lo mismo, con normas de colisión, en las que, a diferencia del Derecho Internacional -- Privado, el conflicto se plantea no entre distintos ordenamientos jurídicos, porque solo uno de ellos debe prevalacer, sino por la concurrencia de varias normas materiales de diversos Estados, frente a las que hasta la fecha no existe un principio ' ne bín in idem ', de carácter absoluto. " (30)

Ya hemos expresado nuestra opinión en este respecto, por lo que -- remitimos al lector a ella.

En realidad, la dificultad de armonizar los principios que sirvan de base a la solución de los conflictos de leyes fiscales radica en -- que la Hacienda (Patrimonio del Estado que le permite desarrollar las actividades propias de él). Constituye el núcleo vital de todos los

(29) FORNS JOSE JUAN .- Op. cit. p. 19

(30) BUHLER OTTMAR .- " Principios de Derecho Internacional Tributario ". Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1968. pp. 6 y 7.

Estados, por esa razón, constituya el último renglón respecto del cual los Estados están dispuestos a ceder su imperio a favor de un ente diferente. Por esa razón resulta difícil que los Estados acaten razones y principios diferentes a los que él considera correctos. En todo caso, los tratados internacionales, fuente internacional del Derecho Internacional Privado por excelencia, son los que permitirán en un futuro armonizar correctamente los intereses de las distintas administraciones fiscales.

A efecto de solucionar los conflictos de leyes fiscales, podría optarse entre varias soluciones:

A) La creación de un tribunal internacional especializado en materia fiscal. Solución que requiere la previa suscripción por parte de la comunidad internacional de un tratado colectivo en materia de double imposición. Las funciones del tribunal en cuestión serían la interpretación y aplicación correcta del tratado mencionado.

B) El procedimiento amistoso, que no requiere la existencia de un tribunal tan especializado como el mencionado, sino que se desarrollaría a nivel de ministerios, por intercambio de notas. Este procedimiento tiene el inconveniente de excluir a los afectados, los contribuyentes que han erogado un doble impuesto respecto a un mismo objeto -- gravable.

C) Creación de un organismo especializado, de consulta, sin poder de imposición de las soluciones que se sugiera, formado por representantes de las dos administraciones en pugna.

D) Codificación a nivel internacional de las normas de derecho tributario tendientes a evitar la doble imposición y la evasión fiscal, con obligación para todos los Estados de la comunidad internacional de

aplicar sus normas en caso de conflictos de leyes fiscales. Respecto de esta última solución Buhler hace la siguiente observación "... Respecto a las leyes fiscales, pertenezcan al ámbito interno propiamente o al del Derecho tributario internacional, hay que tener en cuenta que son adaptadas anualmente a las necesidades de la Hacienda, establecidas en leyes presupuestarias; por tanto, están sujetas a mayores modificaciones las leyes del Derecho Tributario en comparación con las propias del Derecho privado, motivos que asimismo dificultan en mayor medida la codificación de aquella rama jurídica." (31) Esta última solución por tal motivo es la de más difícil realización, por cuanto la materia tributaria es dentro del derecho, la más dinámica, pues de no serlo, se vería afectada la Hacienda de los países, que cada vez requiere mayores ingresos, para poder hacer frente a las crecientes demandas de los ciudadanos.

De las soluciones apuntadas, la primera de ellas, la creación de un tribunal internacional especializado, es la más justa, si bien es de difícil realización. En ese tribunal se llegaría a un fallo inapelable, que terminaría con el conflicto. Eso en cuanto al conflicto de leyes entre las dos administraciones. Respecto de los particulares, conviene más la segunda de las soluciones apuntadas, porque solo así podrán los contribuyentes hacer valer sus pretensiones y derechos y contestar a los requerimientos que las autoridades fiscales nacionales les hagan, y una vez determinada su situación respecto de la administración nacional, esta defenderá la posición que haya adoptado frente a la administración extranjera, por medio de intercambio de notas a nivel secretarías de Estado.

Para poder eliminar la doble imposición, derivada de los diferentes criterios de las legislaciones nacionales debe limitarse las pretensiones de los Estados que intervienen en el conflicto, o bien suprimirlas, sin ampliarlas o crear nuevas, pues de ese modo solamente se -

(31) BULLER OTTMAR & Op.cit. p. 62.

lograría dejar en estado de indefensión al causante que pagó doblemente una misma obligación tributaria.

El medio idóneo para evitar la doble imposición es, sin lugar a dudas, la suscripción de tratados internacionales, pese a que tropiezan los Estados con dificultades propias del derecho tributario a saber:

A) La Hacienda, como hemos dicho, es el motor, la base en que se sustenta el funcionamiento de los órganos estatales. Por eso, para poder asumir obligaciones que impliquen restricciones a la soberanía financiera del Estado, es necesario someterse a normas sumamente rígidas, lo cual justifica el hecho de que la mayoría de los tratados suscritos por los diferentes países del mundo, sean bilaterales y no, como debía esperarse, colectivos.

B) Tal rigidez no se presenta respecto a toda la gama de tributos, pues no todos los ingresos del Estado tienen la misma importancia para la Hacienda, así, puede observarse que en tratándose de aranceles, se han fomentado los tratados de coordinación, al igual que respecto de los impuestos al consumo.

Tratándose de impuesto sobre la renta y de impuestos a las herencias, el problema adquiere dimensiones gigantescas, en efecto, la mayoría de los tratados bilaterales sobre doble imposición se orientan a evitar la múltiple exacción en esa materia.

Encontrar la solución a los conflictos de leyes fiscales, constituye el anhelo de los países suscriptores de tratados bilaterales sobre doble imposición. Las metas a alcanzar, sea por medio de la suscripción de tratados internacionales o mediante la aplicación de soluciones unilaterales (desgravamiento) son:

A) La eliminación de la doble y múltiple imposición internacional. Al respecto Ottmar Buhler afirma que "... Constituye el objeto más importante de los tratados de doble imposición evitar la sujeción directa o indirecta de la misma persona por un mismo presupuesto de hecho económico para un período de tiempo con el mismo o semejante impuesto por varios estados. " (32) Esto puede apreciarse claramente porque dichos tratados establecen el Procedimiento amistoso, expresando que tal procedimiento se admitirá "... cuando una persona prueba que medidas de los funcionarios fiscales de ambas partes ' han tenido o pueden tener como efecto la doble imposición '. " (33)

Debemos aclarar que la doble imposición puede presentarse incluso cuando se haya suscrito un tratado tendiente a evitarla, por lo cual, de llegar a presentarse, no sería ilícita, por otra parte es difícil - homogeneizar las diversas clases de impuestos y por si esto fuera poco las obligaciones fiscales formales establecidas en normas son de diferente naturaleza a las que tienden a evitar la doble imposición. Para evitar que surja la doble imposición internacional debe establecerse una limitación amplia de las obligaciones fiscales, esto se puede alcanzar adoptando medidas unilaterales, como el desgravamiento.

B) Eliminación de la imposición inferior, por cuanto las relaciones económicas extra-nacionales ofrecen atractivos especiales y la posibilidad de reducciones fiscales en forma de evasión.

C) Eliminación de la discriminación de los extranjeros. Los impuestos no deben formar parte de la política económica de un país tendiente a la elevación de la carga fiscal de los extranjeros, para privar a éstos de su capacidad de competencia con los nacionales, una excepción, justificada por cierto, es la imposición de impuestos arancelarios. En realidad el objeto principal de esta medida es, por una --

(32) BUHLER OTTMAR .- Op. cit. p. 225

(33) IDEM

parte la no discriminación en los impuestos directos, el principal de ellos es el impuesto sobre la renta, de vital importancia en las Haciendas de los modernos Estados, pero " ... La prohibición de discriminación fiscal no significa, pues, que el extranjero debe aplicársele el más favorable de los posibles regímenes fiscales aplicables al nacional, sino que hay que aplicar el régimen vigente para el nacional en una situación análoga. " (34)

Otra forma de discriminación de extranjeros consiste en la aplicación de ciertas disposiciones para los países amigos y otras diversas para los que no se encuentren en esa situación.

También se persigue la no discriminación respecto de los impuestos de consumo.

Otro de los fines por lograr es evitar la evasión fiscal, que presenta similitudes, por lo menos en cuanto a su origen con la doble imposición, en efecto, la evasión la mayoría de las veces es consecuencia de los mismos fenómenos de ésta. Ejemplifiquemos: Un sujeto pasivo - que actúa apegado a un ordenamiento, contraviene lo estipulado por un ordenamiento diferente, que tiene ingerencia en el hecho que dió origen a la obligación tributaria. La figura de la evasión se configura al haber antagonismo de los dos sistemas tributarios, que pretenden al mismo tiempo la imposición de un mismo hecho, en este caso "... La evasión fiscal se configura en ciertos casos como un antagonismo nacido de la obligación legal que impone un sistema tributario frente a otro sistema de igual categoría, que puede conducir, en esos supuestos, a caracterizar como acción voluntaria del contribuyente lo que en último término no es sino exigencia legislativa de uno de los Estados con el que tiene relación tributaria. " (35)

(34) BUHLER OTTMAR .- Op. cit. p. 229.

(35) FORNS JOSE JUAN . Op. cit.

Al solucionarse los conflictos de leyes fiscales, a saber, la doble imposición y la evasión fiscal, la vida económica de los países se desarrollará sin trabas, se propiciará la inversión y con ella la creación de empleos en los países más necesitados, por una parte, y por la otra al captar los Estados más recursos podrán llevar a cabo las obras de infraestructura necesarias para alcanzar el desarrollo tan anhelado.

Es necesario, como dice Sáinz de Bujanda "... que los Estados, -- conscientes del progreso integrador político y económico que progresivamente se está llevando a cabo, traten por todos los medios de armonizar, por medio de convenios bilaterales o multilaterales, el ejercicio de sus respectivos poderes impositivos con los superiores intereses de la comunidad internacional. En todo caso, también deben tomarse muy en cuenta los fines supranacionales que mueven a los Estados a la celebración de ese tipo de tratados. " (36) Solo así estaremos en aptitud de afrontar el problema, que al menos por ahora, se antoja de difícil solución.

(36) SAINZ DE BUJANDA FERNANDO .- " Hacienda y Derecho ", Estudios de Derecho Financiero. Tomo II. - Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1962. p. 177.

5.- La doble tributación interna

En razón del domicilio, de la nacionalidad, la residencia o bien el emplazamiento de los bienes, que constituyen los criterios de atribución del hecho imponible, el causante o sujeto pasivo de la obligación tributaria enfrenta lo que doctrinariamente se conoce como doble tributación, esto es "... El ejercicio simultáneo de la actividad fiscal por distintas jurisdicciones o bien, por una misma autoridad que -tasa una misma cosa dos o más veces, por la misma causa o el mismo título." (37) Al decir de Seligman - mencionado por Ahumada, el -- problema en sí es reciente en su concepción moderna, que la contempla como injusta, pues antiguamente era frecuente la múltiple exacción debido a que las contribuciones eran simples extorsiones basadas en el capricho del gobernante y en el deseo de procurarse recursos sin reparar en las cargas relativas al contribuyente.

Las dobles imposiciones pueden catalogarse en dos grupos, a saber:

A) Doble imposición por la misma autoridad.

B) Doble imposición por distintas autoridades. Este segundo caso se presenta en el ámbito internacional o en el seno de países con sistema federal, como el nuestro, en el que son tres las entidades facultadas por la Constitución para el cobro de las contribuciones, la Federación, los Estados y los Municipios.

De la doble tributación internacional nos ocuparemos extensamente en el siguiente apartado, por lo que remitimos al lector a esa parte de este trabajo. Los otros aspectos, la doble imposición por una sola autoridad y por distintas autoridades dentro de una República federal, constituyen la doble tributación interna, que enseguida analizaremos.

(37) AHUMADA GUILLERMO .- " Tratado de las Finanzas Públicas ". Tomo I Imprenta de la Universidad Nacional de - Córdoba. 1956 p. 302.

En cuanto a la doble imposición por la misma autoridad, los casos más frecuentes son los siguientes:

1) Sujetos gravados simultáneamente:

- a) Sobre la propiedad (impuesto sobre negocios y patentes).
- b) Sobre la renta (que produce dicho negocio).

Ahumada nos dice que este caso no es injusto porque "... en lugar de un solo impuesto sobre la propiedad, se gravan con impuestos parcelados las distintas manifestaciones de su capacidad, lo que redundará en un beneficio para éste. " (38) En adición a los conceptos que expresa Ahumada, debemos recordar que la política tributaria de un Estado, debe estar orientada al logro de la igualdad impositiva, igualdad que implica que un impuesto sea proporcional y equitativo. La aparente desigualdad de ciertos renglones tributarios, como es el caso de la doble imposición que se comenta, conducirá en última instancia a una verdadera igualdad.

2) Doble imposición sobre deudas. En este caso el Estado grava la anualidad pasiva debida al acreedor y también grava los intereses percibidos por el capitalista. Este caso si es, evidentemente injusto porque la riqueza gravada por el Estado es superior a la producida por los contribuyentes.

3) Doble imposición resultante de gravar las sociedades, cualquiera que sea la índole de éstas y a los socios o dueños de títulos de las mismas, separadamente. Flores Zavala dice que el problema es reciente en México, pero en Europa ya tiene tiempo de existir. Puede apreciarse que no existe más que una fuente o hecho imponible, que en este caso - (de México) es la utilidad o renta que perciben las sociedades, como resultado de la realización de sus actividades, para poder justificar

esta doble imposición debemos acudir en primer lugar a la ley (del impuesto sobre la renta) y analizarla, así, si nos encontramos con que el sistema seguido por la ley es cédular, se encuentra justificado en parte el hecho de que se grave separadamente a la sociedad y al accionista, siempre y cuando se trate de sociedades en las que los accionistas no tengan una participación personal en la empresa, es decir, que se limiten a obtener un dividendo por el riesgo de su capital invertido. Tratándose de sociedades de personas en las que la sociedad y la persona de los socios están plenamente identificadas, de manera que la actividad personal del socio redunda en beneficio de la sociedad, es decir, no se limitan los socios a invertir su capital, sino que trabajan activamente para producir las utilidades que son objeto del doble gravamen, la situación es injusta y deben condonarse los impuestos que se paguen de más, o en su caso devolverse, porque nos encontramos ante un caso de pago de lo indebido que otorga al particular el derecho de reclamar del fisco lo que ha pagado en exceso.

En un sistema global como el nuestro, subsisten los dos gravámenes perfectamente. Ahora bien, si los impuestos que se aplican a los valores o títulos sonespeciales, nos encontramos con que impuesto se capitalizará y "... los futuros adquirentes de esos valores, aunque paguen el impuesto, habrán descontado en el precio de compra de la acción - cuyo valor capital se disminuyó en el monto del gravamen sancionado -, el impuesto con el que les toque cargar. La doble imposición la sufre el primer tenedor, pero no los subiguientes. " (39).

Estos son los casos más frecuentes de doble imposición por una sola autoridad, pero no los únicos, un examen exhaustivo de la legislación tributaria arrojará sin duda innumerables casos. Por ahora nos referiremos a la doble tributación por distintas autoridades en Repúblicas con sistema federal. En efecto "... El sistema federal de gobierno trae como natural implicancia que la riqueza privada en manos -

de los contribuyentes ha de soportar el peso de la doble imposición: - Nación y provincias y una triple en los casos de gravámenes municipales." (40)

Recordando algunos conceptos ya enunciados diremos que toda relación tributaria tiene dos sujetos. El sujeto pasivo de la obligación tributaria, que está obligado a realizar las prestaciones en dinero o en especie, siempre y cuando se encuentre dentro de las hipótesis establecidas en las leyes tributarias, es decir cuando realice las actividades que la ley considera abstractamente como generadoras del crédito fiscal. Y el sujeto activo, al que la ley le otorga la facultad y a la vez le impone el deber de hacer efectivos los créditos generados a su favor. El sujeto activo, como lo dijimos en nuestro país lo constituyen la Federación, los Estados y los Municipios, que se encargan de recaudar los tributos una vez que se han determinado y liquidado y se encargan de los gastos que genera la administración pública. La pluralidad de sujetos activos en la obligación tributaria no sería problema si se delimitaran concretamente las materias impositivas de cada entidad en la Constitución general de la República, pero sin limitarse a fórmulas genéricas heredadas de la aplicación de preceptos extranjeros que poca trascendencia tienen en nuestra realidad. Nos referimos concretamente a la Octava Sección de la Constitución de los Estados Unidos de América que en su párrafo 1 dice "... El Congreso tendrá facultad: Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos." Como podemos apreciar fácilmente, la Constitución de los Estados Unidos de América no delimita expresamente cuáles son los campos impositivos reservados a la Federación y cuáles a los Estados de la Unión, pero eso se debe a que sus antecedentes históricos difieren de los nuestros, en efecto, - cabe recordar que los Estados Unidos de América fueron creados por una

(40) ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA TOMO IX. Editorial Bibliográfica Argentina BUENOS AIRES. p. 159

pluralidad de Colonias que se reconocían derechos similares, de modo que al crear la Federación se reservaban importantes renglones, entre ellos el derecho de recaudar las contribuciones necesarias para el sostenimiento de ellas, sin perjuicio de que la Federación pudiese imponer otras para su sostenimiento. Flores Zavala menciona al respecto el pensamiento de Alejandro Hamilton, que es claro cuando nos da la justificación de las dobles exacciones en la Unión Americana. Dice el autor norteamericano que "... La necesidad de una jurisdicción concurrente, en ciertos casos, resulta de la división del poder soberano -- (entre la Federación y los miembros que la integraron) pero "... Las facultades concurrentes dan lugar a que un impuesto sea inoportuno en cuanto que concurriría con uno ya establecido, pero no habría imposibilidad constitucional de establecerlo ." (41)

Por una imitación extralógica, al decir de Flores Zavala, tal precepto pasó a nuestra Constitución, sin tomar en cuenta que nuestra evolución histórica difería grandemente de la de los Estados Unidos, pues el sistema federal nació en México después de siglos de administrarnos centralistamente, por lo que la Federación desde un principio fue adueñándose de los renglones tributarios que más rendimientos producían, todo esto bajo un aparente marco de legalidad y decimos aparente porque en nuestra Constitución, contra lo que pueda pensarse y uniéndonos al pensamiento del jurista Ignacio L. Vallarta "... Las facultades del -- Congreso Federal y de las Legislaturas de los Estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas, es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga aún sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravado por el Estado ." (42) Excepción hecha, claro está de los impuestos a la importación y a la exportación, que al igual que otros impuestos especiales, entre ellos los de sal, hidrocarburos, etc., se ha reservado la Federación por razones políticas y económicas. Es necesario dejar bien definida esta cuestión, dijimos que existe en

(41) HAMILTON ALEXANDER .- " El Federalista " (Mencionado por Flores Zavala Ernesto.- Op. cit, pp. 130 et 328.)

(42) Ignacio L. Vallarta. Votos Tomo II. Mencionado por Flores Zavala Ernesto Op. Cit. p. 338.

la constitución nacional, como resultado de la imitación de la constitución americana el principio de la concurrencia libre de impuestos, - con las reservas que en materia de impuestos a la exportación y a la - importación tiene la Federación. En materia tributaria existe el prin- cípio de legalidad muy similar al que se enuncia en materia penal, en efecto, se dice en tratándose del Derecho Tributario, " nullum tribu- tum sine lege ", con esto se alude al principio general que enuncia el artículo 31 constitucional en su fracción IV, que dice: son obligacio- nes de los mexicanos, contribuir a los gastos de la Federación, Esta- dos o Municipios donde residan de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Se deduce que las contribuciones que se es- tablezcan sin estar previamente determinadas en las leyes, son ilegaa- les y que no producen efecto. En este orden de ideas nos falta por -- deslindar una cuestión, el artículo 73 constitucional enumera una se- rie de fuentes que expresamente puede gravar la Federación con exclu- sión de las otras entidades a que nos hemos referido, además en otra - parte del mismo artículo, concretamente la fracción X, se enumeran -- una serie de actividades sobre las cuales tiene el Congreso de la - -- Unión facultades exclusivas para legislar. Atendiendo a que un tribu- to no puede establecerse si previamente no se ha determinado en una -- ley el hecho imponible, evidentemente el Congreso de la Unión es el -- único facultado para establecer leyes impositivas sobre esas materias y sólo la Federación podrá gravar esas fuentes independientemente de - que se otorgue a los Estados y a los Municipios una participación de - lo recaudado cuando la fuente se encuentre dentro de su ámbito territo- rial.

Concluyendo, y atentos a las razones que hemos expuesto, nuestra Constitución reserva sólo algunas materias como exclusivas para la Fe- deración, consecuentemente, fuera de ellas ésta no puede prohibir el - establecimiento por parte de las entidades federativas de impuestos que no se encuentren expresamente concedidos a la Federación ni tampoco --

puede facultar a los Estados para que establezcan contribuciones sobre las materias que le son propias por estarle limitativamente otorgadas por la Carta Magna.

La doble imposición resultante de la concurrencia impositiva de - los sujetos que pueden hacer efectivo el crédito tributario en un Estado federal tiene graves consecuencias, entre ellas las siguientes:

A) La carga que representa el gravamen es mayor de lo que sería de no presentarse la concurrencia impositiva, debido a que amén de la obligación de enterar los impuestos correspondientes, la cuota requerida para administrar el impuesto se duplica, al duplicarse las administraciones que reclaman la prestación tributaria, pues el control, la recaudación y la administración de los recursos obtenidos requieren de personal especializado.

B) Las bases sobre las que las distintas entidades recaudadoras del impuesto, establecen este, distan mucho de ser uniformes, por la -- falta de conocimiento por parte de los administradores, de la ciencia -- de las finanzas públicas. Como consecuencia, aparece la desigualdad -- impositiva al pagar cuotas mínimas, o no hacerlo los sujetos obligados al pago, dependiendo del lugar en que en última instancia, se establezcan. Esto da por resultado que la industria y el comercio se establezcan en los lugares en que la repercusión del impuesto sea más benévola, im-- pidiéndose así un desarrollo integral del país, pues mientras algunas regiones están sumamente industrializadas otras se encuentran en total estado de abandono, se propicia el aumento de población de los grandes centros urbanos y el abandono de las regiones menos favorecidas.

C) Para el contribuyente, aparte de los trastornos económicos -- que acarrea un doble pago, se presentan otros inconvenientes, es decir, también se duplican las obligaciones secundarias, como son la presentación de declaraciones, el aviso de iniciación de actividades u opera--

ciones, etc. Incluso el pago, sea en dinero o en especie tendrá que hacerse en diferentes lugares, con las molestias inherentes.

Diferentes soluciones se ha pretendido dar al problema de la múltiple exacción interna, entre ellas cabe mencionar la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, reglamentaria del artículo 129 constitucional, y publicada en Diario Oficial de 30 de diciembre de 1953. En esta ley se establece una disposición que pretende de limitar expresamente el campo impositivo de la Federación y de los Estados, delimitación que vimos no es definitiva en la constitución, la disposición a que nos referimos es la siguiente:

Art. 10. "Son restricciones indebidas al comercio de Estado a Estado:

" I. La expedición por los Estados de leyes o decretos que:

" e) Expidan o mantengan en vigor disposiciones legales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia - de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la local, o entre productos semejantes de distinta procedencia."

La voluntad del legislador es la de evitar en lo posible el fenómeno de la doble tributación interna, estableciendo prohibiciones a -- las entidades federativas en leyes federales, que de acuerdo a la constitución (art. 133) constituyen junto con ésta y los tratados debidamente ratificados la ley suprema de los Estados Unidos Mexicanos, de -- tal forma que el problema que a nivel internacional resulta casi imposible de resolver dada la diferencia de criterios de las administraciones fiscales, a nivel nacional, en un Estado federal como el nuestro puede recurrirse para la solución del problema a las autoridades de ma

por jerarquía con la confianza de que se resolverá lo más conveniente para el sujeto afectado por el doble gravamen y para las administraciones en pugna.

A efecto de lograr justicia, tanto en la repartición de los impuestos entre las distintas administraciones, como para el causante, evitándole un doble pago por el mismo concepto, el gobierno federal y los estatales se han venido reuniendo en las Convenciones Nacionales Fiscales, que proponen soluciones, las decisiones tomadas por la Convención son obligatorias para la Federación y las entidades federativas siempre y cuando las apruebe el Congreso de la Unión y la mayoría de las legislaturas locales, nótese que sigue el proceso común de las leyes tributarias, con lo cual se satisface el principio de legalidad.

La primera Convención Nacional Fiscal se inició el 10 de agosto de 1925, en ella se integraron tres comisiones, a saber, el Plan Nacional de Arbitros, la Comisión para el estudio de la concurrencia y reformas constitucionales y la Comisión para el estudio de los problemas de los erarios locales.

La Comisión para el estudio de la concurrencia y reformas constitucionales propuso una serie de reformas y principios que en síntesis fueron:

A) Reforma del artículo 131 constitucional- (en la que se proponía la reunión periódica de especialistas en las Convenciones Nacionales.)

B) Reforma del artículo 117 fr. III (En la que el Estado proporcionaría estampillas con el nombre del Estado o Municipio, para su uso exclusivo.)

C) Organización de un Cuerpo Consultivo Fiscal, encargado del estudio y la aplicación de las decisiones tomadas en el seno de las Convenciones.

D) Organización de acuerdo a bases firmes en la distribución de los impuestos. Estableciendo las participaciones de las entidades, que sin administrar el impuesto, tengan derecho a parte de sus beneficios por encontrarse en su territorio la fuente del mismo.

La primera Convención Nacional Fiscal no tuvo éxito, sus propuestas no fueron tomadas en cuenta cuando se llevaron al Congreso de la Unión para su discusión y eventual aprobación.

En 1932 se convocó a la segunda Convención Nacional Fiscal con el fin de revisar el trabajo de la primera Convención además de estudiar a fondo lo relativo a la delimitación del ámbito territorial sobre el cual ejerce su soberanía fiscal cada entidad y de tratar de unificar los sistemas tributarios locales y coordinarlos con el federal. Además y atentos al fracaso de la primera Convención, se buscaron los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones tomadas por las diferentes comisiones, que en número de cinco, se integraron.

Entre otras, se adoptaron las siguientes medidas para resolver el problema de la concurrencia impositiva:

A) Proposición de que la Convención Nacional Fiscal se convirtiera en un organismo fiscal de coordinación y de consulta obligatoria en las cuestiones fiscales, para las distintas administraciones, regulando su funcionamiento, facultades, alcance de sus decisiones, etc.

B) En materia legislativa se recalco la necesidad de evitar gravar una misma fuente de riqueza con dos o más gravámenes, sean impuestos, derechos, etc. Para lograrlo, se propuso que la autoridad más -- conveniente fuera la que se encargara de cobrar el impuesto y administrarlo. (determinar, liquidarlo y exigirlo.) En su caso, de concurrir dos autoridades distintas en la fuente del ingreso, debe establecerse una participación para la administración que se excluya de la administración del impuesto.

C) Se proyectó un sistema de limitación de competencias, atendiendo a principios oportunos.

Los acuerdos de la segunda Convención Nacional Fiscal, se tomaron en cuenta solo en parte, pero se ganó mucho en comparación con los resultados de la primera. La política tributaria del Estado, después de la segunda convención, se orientó a la supresión de diferentes gravámenes locales, convirtiéndolos en federales y otorgando una participación a las entidades en que se produce el hecho generador del crédito fiscal.

En 1947 tuvo lugar la tercera Convención Nacional Fiscal, bajo la presidencia del Lic. Miguel Alemán, como consecuencia de un aumento en las proporciones del problema, resultado de la creación de nuevos gravámenes, por parte de las distintas entidades. La Tercera Convención Nacional Fiscal llegó, entre otras a las siguientes conclusiones para evitar la doble tributación interna:

A) Reconocimiento de los impuestos sobre la renta, al comercio exterior, derechos por servicios públicos federales, los productos de sus inversiones y bienes propios, y los aprovechamientos producto del ejercicio de sus facultades legales como ingresos privativos de la Federación.

B) Reconocimiento como ingresos privativos de los Estados, los derivados de la tributación sobre la propiedad rústica y urbana, sobre productos agrícolas, sobre ganadería, sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, sobre el comercio al menudeo de artículos de primera necesidad, sobre expendios de bebidas alcohólicas y los derechos por servicios públicos de carácter legal y los productos y aprovechamientos que les sean propios.

C) Atribución a los municipios de los impuestos locales sobre diversiones y espectáculos públicos, sobre expendios al menudeo de artículos de primera necesidad que señalen las legislaturas locales, sobre mercados y sobre el comercio ambulante al menudeo, derechos sobre aguas potables, drenaje, sacrificio de ganado, urbanización, planificación, registro, panteones y los de cooperación por obras municipales de urbanización, además los que se causen por autorizaciones, permisos y licencias que expidan las autoridades municipales.

Con la delimitación de los campos impositivos de cada entidad, y con la participación a las entidades que no concurrieran en la administración y cobro de impuestos generales dentro de su jurisdicción, se pretendió solucionar el problema de la concurrencia de impuestos por las diferentes entidades impositivas, pero las conclusiones a las que llegó la Tercera Convención Nacional Fiscal no se pudieron aplicar del todo, si bien gran parte de ellas se encuentran insertas en la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, de 28 de diciembre de 1953, a la que ya hemos hecho alusión.

El problema de la concurrencia impositiva entre los Estados y los Municipios que los integran, es de más fácil solución que el de la concurrencia entre la Federación y los Estados, debido a que los municipios carecen de capacidad para expedir leyes fiscales, estando supedita

dos para el establecimiento de sus contribuciones a la legislatura estatal, por lo que es sumamente raro que se presente una doble imposición de la misma fuente por el Estado y el Municipio. Además, de presentarse esa situación, es fácilmente redimible usando los recursos legales ante la autoridad superior. Adn tratándose de doble imposición por concurrir en la misma fuente la Federación y los Estados, el problema puede resolverse con un alto grado de certidumbre, por contar -- con un tribunal supremo que en última instancia resolverá el problema. No sucede así tratándose de múltiple exacción internacional, pues en ésta última nos encontramos ante autoridades y criterios diferentes, y ausencia de un tribunal superior que resuelva en definitiva la cuestión. De la doble tributación internacional nos ocuparemos ampliamente en el siguiente apartado, sólo nos resta dejar claro que la doble tributación interna ha sido preocupación constante en los países de régimen federal como el nuestro, lo que ha dado por resultado una paulatina desaparición de la misma.

6.- La doble tributación internacional

La potestad o imperio tributario del Estado nace de dos formas, a saber:

a) Del vínculo político que une a una persona con el Estado al cual pertenece. Por ese simple hecho, el nacional adquiere con su Estado una obligación de carácter tributario, obligación que dicho sea de paso, perdurará al menos de iure, aún y cuando el nacional resida en el extranjero. (Principio de la nacionalidad.)

b) Del vínculo territorial. En efecto, todos y cada uno de los sistemas tributarios existentes señalan como sujetos pasivos de sus impuestos a las personas residentes, domiciliadas y aún transeuntes en el territorio nacional. La relación de territorialidad abarca a las personas y a las cosas. (Principio de la fuente del ingreso y de la residencia del causante.)

Atendiendo a la fuente del ingreso, el derecho a imponer a las personas por el Estado se origina por el beneficio que de él obtiene el causante, es decir, los ingresos objeto del impuesto se han obtenido dentro del territorio del Estado, que requiere para su sostenimiento las contribuciones de todos aquellos que en él tengan su residencia. Existen además razones de conveniencia, dado que la determinación del impuesto (siempre que el hecho se ajuste al presupuesto legal), su liquidación y recaudación, son fáciles de hacer, con la consiguiente economía en las partidas estatales para el pago del personal de la Administración. Sin embargo, este sistema es inconveniente, porque se deja de gravar los hechos generadores del impuesto producidos en el extranjero, pero realizados por un nacional y consecuentemente se origina el fraude a la ley por parte de los nacionales, que con frecuencia simulan operaciones en el extranjero para dejar de pagar los impuestos debidos en su país de origen. Además, el inversionista nacional, por las razones antes expuestas, queda en franca desigualdad frente al extranjero.

Podemos encontrarnos en ocasiones con que el elemento político y el territorial se han mezclado, porque la capacidad impositiva del Estado se extiende a todo acto o hecho jurídico de contenido económico, que tenga conexión con el territorio del Estado, ya sea en el nacimiento o bien en el cumplimiento.

Toda norma jurídica, para ser perfecta, supone la posibilidad de hacer cumplir coercitivamente, mediante sanciones de diversa índole, - las obligaciones expresamente establecidas en el texto legal, con mayor razón la norma tributaria, que es la que determina la forma en que el Estado se provee de recursos para el cumplimiento de las funciones a él encomendadas. El ejercicio de dicha potestad se desarrolla dentro del ámbito espacial de validez, reconocido por los miembros de la comunidad internacional. En principio, la potestad tributaria del Estado se circunscribe a ese territorio y tratar de actuar fuera del mismo, determinado las bases de rentas nacidas fuera del mismo, puede - - constituir un hecho ilícito. Sin embargo, la imposición a los nacionales por su propio Estado, aún cuando residan en el extranjero, no constituye un ilícito internacional.

El distinguido fiscalista español José Juan Forns hace una graduación de los sujetos, físicos, morales o jurídicos, respecto a la potestad tributaria de un país, esta es:

En orden decreciente:

1. Nacionales residentes.
2. Extranjeros residentes.
3. Nacionales en el extranjero, que tengan intereses en su país o meramente ligados por el vínculo personal.

4. Extranjeros no residentes y solo en conexión con el sistema tributario por el vínculo territorial, y

5. El extranjero meramente transeunte.

En este orden de ideas, tenemos que siempre que en un negocio jurídico interviene como sujeto un extranjero, sea o no residente en el país; un nacional domiciliado fuera del país; o bien la relación jurídica en su nacimiento, constitución o perfeccionamiento implique conexión con un ordenamiento diverso o el objeto de dicha relación, independientemente de las personas, del elemento formal y del causal, sean bienes de cualquier clase o especie admitidos en el comercio jurídico situados en jurisdicciones diferentes, entrarán en colisión dos o más normas que pretenden sujetar la relación jurídica a la potestad tributaria que representan, dada la presencia de cualquier elemento de conexión, ya directo o personal, ya indirecto o territorial.

Es necesario, como lo mencionamos en el cuerpo de este mismo capítulo, establecer en cual ordenamiento debe subsumirse el hecho generador del crédito tributario, que da lugar al ejercicio de la potestad tributaria y así evitar, en la medida de lo posible, el doble gravamen. A reserva de que en el apartado siguiente haremos un estudio más completo de las medidas que pueden adoptarse por un Estado para evitar el fenómeno que venimos estudiando, mencionaremos que la delimitación previa a que aludimos puede hacerse de tres formas:

a) La legislación tributaria del Estado delimita los casos en que vaya a abstenerse de intervenir, dada la presencia de elementos personales o territoriales extraños.

b) A través de acuerdos mutuos, bilaterales o multilaterales, de naturaleza fiscal, los cuales imponen un límite a la competencia de cada administración respecto de cada hecho generador del crédito tributario.

c) Por medio de la inhibición del sistema tributario del Estado, absteniéndose de gravar hechos jurídicos que ya lo han sido por administraciones diversas, atendiendo a razones de diferente naturaleza.

El desgravamiento generalmente es una expresión de la voluntad espontánea del Estado, que con esta medida pretende atender a los intereses sociales, políticos y económicos, por ejemplo, desarrollar actividades económicas que de otra forma no reportarían utilidades para él.

El problema radica en el hecho de que ninguna administración está dispuesta a renunciar a imponer hechos que de alguna manera estén dentro de su esfera de competencia, atendiendo a la fuente, a la residencia o a la nacionalidad. Al respecto el pensamiento de Fornes es sumamente claro, el multicitado autor nos dice "... Lo cierto es que en el supuesto de autonomía legislativa, al determinar cada Estado los hechos y elementos de conexión que subsuman un hecho concreto a su propia capacidad impositiva, solo excluye a aquellos en que el predominio del elemento personal o la debilidad del elemento formal u objetivo, es tan patente, que de someterlos a su jurisdicción supondría la intromisión, de forma clara y concreta, en otro ordenamiento tributario. " -- (43)

De ahí la frecuencia con que se presenta la doble imposición, a nivel internacional, porque la doble imposición internacional "... es el fenómeno de imponer a un mismo hecho o negocio jurídico más de un ordenamiento tributario de diferentes países. " (44)

La doble imposición se ha dividido, por los autores, para su mejor comprensión en dos, la doble imposición objetiva, que se presenta siempre que un mismo objeto, ya sea la renta, el capital, el trabajo,

(43) FORNES, JOSE JUAN .- Op. cit. p. 18.

(44) IDEM .- p. 18.

etc., se ve afectado por la superposición del imperio de una sola autoridad fiscal, y que ya tratamos al ocuparnos de la doble tributación interna.

A la doble imposición internacional se le ha denominado también - subjetiva, y se presentará siempre que un mismo objeto sufra la superposición por imperio de dos autoridades fiscales soberanas, que se encuentran en el mismo plano. Así, existirá doble imposición solo en el caso de que la doble carga haya sido provocada por la legislación fiscal que emane de autoridades financieras distintas, que están en el mismo plano en cuanto a su jerarquía.

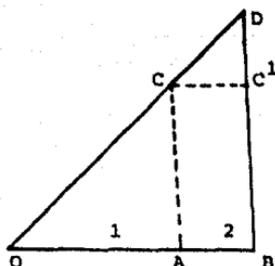
En la opinión de Rocco "... La doble imposición internacional, como motivada por dos autoridades diferentes y de igual jerarquía política y financiera en el concierto universal, es decir, dos Estados soberanos, constituye, en el fondo, un problema fiscal relativo a la repartición geográfica del impuesto y la solución del mismo solo puede venir de parte de los Estados que provocan con sus regímenes impositivos, la superposición del gravamen, ya que no tenemos todavía el super-Estado que regule y encauce los conflictos entre países." (45)

Hemos visto que todos los individuos se encuentran ligados económica y socialmente con el país en que viven, por cuanto el Estado, al prestarles sus servicios, les permite el desarrollo armónico de su capacidad, permitiéndoles formar o acrecentar su patrimonio y es justo - el hecho de que dicho Estado les exija el pago de las contribuciones - necesarias para seguir cumpliendo sus funciones. Puede suceder que -- las calidades de residente (vinculación territorial) y la de ciudadano (vinculación política) se reúnan en una sola persona, lo que supone una dependencia total del individuo respecto del Estado. Cuando una - persona, debido a su nacimiento tiene un vínculo político con un Esta-

(45) ROCCO M. ARMANDO .- "La Doble Imposición Internacional". Tesis Doctoral. Sociedad Impresora Americana. Buenos Aires. 1937. p. 28.

do, aun cuando no resida en él, tendrá mayores posibilidades de ser sujeto de una doble imposición aunque "... La sola vinculación política que emerge de la ciudadanía no es de por sí suficiente para crear un derecho de imposición, aún cuando en principio implica la obligación de pagar impuestos. " (46)

Armando Rocco, nos ilustra con suma claridad la doble tributación, recurriendo a una ilustración por demás sencilla, la cual exponemos a continuación:



"... A una renta OB le corresponde un gravamen BD. La renta OA es producida en el país 2. Esas rentas pertenecen a un residente del país 1.

Si el país 1 grava la totalidad de la renta OB y el país 2 la parte AB que se obtiene en su territorio, es evidente que una doble imposición se opera sobre la renta AB medida por el impuesto C'D, en caso de que las tasas en ambos países sean iguales, para la misma categoría de rentas." (47)

(46) ROCCO M. ARMANDO .- Op. cit. p. 48.

(47) IDEM .- p. 29

Para resolver el problema de la doble imposición existen cinco -- principios básicos, derivados del vínculo político y del territorial a que aludimos en los prolegómenos de este apartado, ellos son:

a) El principio de la ciudadanía, según el cual, la obligación fiscal del sujeto pasivo será siempre con el país en el cual nació. -- Evidentemente, los países con alto grado de inmigración rechazan fundadamente esta tesis, ya que de aceptarla su hacienda se vería escasa de recursos.

b) El principio de la residencia, nos dice que el causante puede ser gravado aún en la hipótesis de que se encuentre solamente de paso por el territorio del país que exige el pago del impuesto. Este principio encuentra aplicabilidad solamente en el campo de los impuestos - al consumo, como el impuesto sobre ingresos mercantiles.

c) Principio del domicilio, entendiéndolo por tal, el lugar en que normalmente se tiene el asiento de la familia y de los negocios, este es un principio justo, pero la dificultad sobreviene cuando un causante tiene su domicilio en un lugar, pero el lugar en que se localizan los bienes que dan origen al gravamen está en jurisdicción fiscal diferente, que lógicamente hace valer su potestad tributaria sobre dichos bienes.

d) Principio del emplazamiento de los bienes o de la fuente del ingreso. Este principio es usado ampliamente en materia de sucesiones y sociedades, además es el preferido de los países subdesarrollados, - pues es ideal para quien no tiene inversiones en el extranjero, como es el caso de los países tercermundistas. Este sistema tiene el inconveniente de que en caso de gravar a inversionistas extranjeros, se presentarían múltiples dificultades administrativas. Además y contra lo --

que pudiera pensarse, no proporciona ninguna solución al problema de la doble imposición, porque bastaría una definición amplia de lo que la legislación impositiva entiende por " fuentes del ingreso ", para que impere la anarquía, y quien resultará perjudicado será el causante que - vendrá obligado al pago doble del gravamen en cuestión.

e) Principio del interés económico, que supone la repartición del impuesto recaudado entre las administraciones fiscales que de un modo u otro tengan derecho a lo recaudado. A efecto de distribuir con equidad las cantidades recaudadas entre los países interesados, debe tomarse en consideración lo siguiente:

1. La proporción con que cada país ha contribuido para la obtención del ingreso, por la aportación de bienes facilitados y por los -- servicios que ese ingreso preste al presupuesto.

2. El costo de los servicios que el país prestó al causante para la obtención del ingreso gravable, así como el de las deseconomías externas que implica la inversión extranjera, y que cada país debe recuperar mediante el cobro de exacciones.

3. La justa y equitativa división entre los países participantes, especialmente en favor de la administración fiscal en la que puede domiciliarse el particular y en la que su participación en las cargas -- fiscales, sea nula por la inexistencia de impuestos al consumo, o el -- bajo nivel de los impuestos en general. En todo caso tienen más derecho a participar en las cantidades recaudadas los países participantes del cambio en la base fiscal originado por el flujo de capital privado de un país a otro.

El problema para la aplicación de este principio se presentaría, lógicamente en el momento de la repartición de los ingresos recaudados,

y alcanzaría límites insospechados de dificultad tratándose de bienes incorpóreos, como son las acciones, las obligaciones, los valores, -- las cédulas hipotecarias, etc.

Todos y cada uno de los principios enunciados con anterioridad, - al aplicarse dan origen al problema de la doble imposición, aún cuando la aplicación del emplazamiento de los bienes, simplifica mucho el problema, sobre todo en países como el nuestro, que se encuentra en vías de desarrollo, y en el cual tienen asiento numerosas empresas de capital extranjero, que de no estar gravadas, dejarían en la total bancarrota a la ya deteriorada hacienda nacional. Y reforzamos la anterior afirmación con una cita de Armando Rocco "... Ni el criterio de la residencia ni el del mismo domicilio podrían ser suficientes para basar su derecho de imposición porque el país del domicilio debe limitar su poder impositivo no llevándolo más allá de la órbita jurisdiccional - del país donde, por ejemplo, se encuentran bienes de su domiciliado, aunque la protección de la persona y de otros bienes que en él se sitúan implique un derecho de ese Estado para gravarlo." (48)

En cuanto a los casos en que puede haber doble imposición, el criterio de los organismos internacionales, concretamente la Sociedad de las Naciones, antecesora de las Naciones Unidas es que pueden presentarse:

A. Como resultantes de la coexistencia de una imposición personal y otra real.

B. Por la aplicación, por parte de los países de criterios dispares en los elementos que determinan la conexión personal del impuesto o bien la diferente manera de definir las bases de esa relación.

C. Cuando dos o más países consideran que una renta o un bien de terminado debe ser gravable en sus propios territorios, por aplicar criterios diferentes en materia de imposición real.

Debemos dejar bien establecido que la doble imposición nace por - no determinar el lugar de origen de la riqueza o el domicilio de quien, como propietario de la misma y haciendo uso de uno de los tres derechos tradicionales en el derecho, la consume. Siguiendo este orden de ideas, tenemos cuatro elementos que fijan la conexión económica que es indispensable para que se presente una doble o múltiple tributación, - estos elementos son:

1. El lugar de origen de la riqueza, denominado principio de adquisición.
2. Lugar en que se ubica la riqueza (principio de la localización).
3. Lugar donde se pueden hacer efectivos los derechos sobre la riqueza. (principio del ejercicio de los derechos adquiridos)
4. Lugar de residencia o domicilio (principio del consumo, afección o disposición de la cosa.)

Utilizando estos elementos, estaremos en aptitud de resolver, o - al menos, definir el menor o mayor derecho de un país a gravar una actividad productiva, bienes inmuebles, o el consumo. Debemos preguntarnos siempre que se presente una doble o múltiple imposición:

1. La ganancia objeto del gravamen, ¿ en qué lugar es creada ?
2. ¿ En cuál territorio se produce el resultado final, es decir, se produce material o económicamente, por completo, la riqueza ?
3. ¿ En donde es posible ejercer los derechos o transferir sus - resultados ?

4. La riqueza, objeto de la imposición ¿ en que país se gasta, consume o afecta a otros usos ?

Debemos recalcar la conveniencia de fijar los puntos de conexión económica, con el fin de ir integrando convenios y tratados que solucionen de una vez por todas los problemas originados por una doble imposición.

La doble imposición sobre el ingreso de las personas acarrea perjuicios no solo de índole económica, sino también, sociológicos. Esto es así porque recordemos que el principal objetivo del derecho en vigor, que la propiedad legítimamente adquirida por los miembros que componen la comunidad, no se viole, asimismo debe procurar el respeto a la vida de sus miembros, considerados individualmente y como integrantes de la sociedad. La vida de un individuo en sociedad, se regula -- pues por un conjunto de normas, jurídicas, económicas, morales, sociales, etc, y una norma, que rompe la seguridad del individuo dentro de la comunidad organizada o Estado está en franca oposición al conjunto todo de normas que pretenden establecer el límite de lo legítimo y un máximo de derechos que el individuo puede gozar en el marco de la comunidad para no entorpecer el desarrollo de sus semejantes. Debe evitarse, por todos los medios posibles la imposición innecesaria de las fuentes de ingresos, que entorpece al desarrollo de la actividad económica e impide una adecuada circulación de la riqueza.

La doble o múltiple tributación internacional acarrea consecuencias muy graves, en cuanto a la repartición de las cargas fiscales y las relaciones económicas de los países, expliquemos:

Un capitalista, no residente en un país, que efectúa inversiones en el mismo, con la certeza de que su capital será objeto de cargas --

tributarias, repercutirá la carga del impuesto sobre los consumidores - de sus productos, los usuarios de los servicios, etc., que en justicia le corresponden a él, así un capitalista que invierte cantidades elevadas de capital en otros países, en realidad no se somete al doble impuesto, y quienes en última instancia pagan los tributos son los propios habitantes del país que pretende obtener un beneficio de las inversiones extranjeras. Pero supongamos que el impuesto sí grava efectivamente a los capitales extranjeros, obviamente este será un obstáculo - que impida la colocación de capitales en el país que actúe así, propiciando el desempleo y la marginación propia de los países sin industria ni capital propios.

De las medidas tendientes a evitar la doble tributación internacional nos ocuparemos más adelante, adelantándonos un poco diremos que "... El tratamiento que ha de darse a los ingresos derivados de fuentes extranjeras debe considerarse a la luz de los siguientes objetivos:

- a) Neutralidad fiscal con respecto a las inversiones realizadas entre países desarrollados o entre países subdesarrollados.
- b) Incentivo fiscal, con respecto a las inversiones realizadas por países desarrollados en países subdesarrollados. " (49)

Dos son, principalmente las medidas utilizadas para evitar el problema de la doble tributación internacional, a nivel interno o desgravamiento y a nivel internacional, por la suscripción de tratados bilaterales o multilaterales, de ello nos ocuparemos en seguida.

(49) CHAPOY BONIFAZ DOLORES BEATRIZ .- "La Doble Imposición Internacional y las medidas para evitarla", en "Investigación fiscal" # 13 Enero de 1967. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, p. 19.

7.- El desgravamiento total o parcial

Hemos visto que la doble imposición internacional, aspecto positivo de los conflictos internacionales de leyes en materia fiscal, - nace cuando entran en colisión dos o más normas de diferentes ordenamientos jurídicos, cuando cada uno de ellos pretende sujetar el negocio jurídico a su potestad tributaria, en función de cualquiera de los elementos de conexión a que hemos hecho alusión (nacionalidad o territorialidad). La cuestión fundamental radica en la necesidad de establecer en cual de estos ordenamientos tributarios debe subsistir el hecho generador del crédito tributario. Esa delimitación previa puede hacerse de dos maneras, a saber:

a) Por delimitación autónoma. En este supuesto, cada ordenamiento delimita los casos en que se va a abstener de intervenir, por intervenir elementos personales o territoriales extraños.

b) A través de acuerdos mutuos, bilaterales o multilaterales, - denominados convenciones fiscales, las cuales delimitan la esfera de competencia de cada administración frente a cada hecho concreto. De esta segunda hipótesis nos ocuparemos más adelante, cuando analicemos los textos de los tratados de doble imposición suscritos por nuestro país, por ahora nos ocuparemos de las medidas unilaterales para solucionar tan grave situación.

Las medidas unilaterales (desgravamiento), son adoptadas por algunos Estados para ciertos negocios jurídicos específicos, tales como préstamos, inversiones determinadas, actividades agrícolas, comerciales o industriales (recordemos en el impuesto sobre la renta nacional la existencia de bases especiales de tributación).

La definición que nos da José Juan Fornas sobre el desgravamiento nos parece sumamente clara para entender la figura, en efecto, nos dice el fiscalista español que "... El desgravamiento es la inhibición de su sistema tributario (del país que adopta la medida), es decir, la exención total o parcial de impuestos, gravámenes, tasas, etc. -- Dicha concesión especial puede ser contractual o ser consecuencia de la voluntad espontánea de un Estado, sin atender más que a su propio interés, en cuanto de esta suerte cree que podría fomentar el desarrollo de específicas actividades económicas beneficiosas para él." (50)

Evitar la doble imposición constituye una delimitación de la norma tributaria de cada país, limitación que se hace con base en los -- principios de Derecho Internacional Privado (en la rama fiscal). -- Es decir, un Estado, cuando se abstiene de gravar un hecho o acto jurídico, está reconociendo que la potestad tributaria corresponde, de derecho, a otro u otros Estados, sea que se reconozcan tratados o no.

Es un hecho que los Estados no son libres de regular su sistema tributario por cuanto se encuentran ante muchas limitaciones, entre ellas, la soberanía de los otros Estados. Las disposiciones fiscales de un Estado pueden afectar intereses de cosas, relaciones o personas que no están sujetas plenamente a su jurisdicción. El Estado reconoce tácitamente que existen principios de Derecho Internacional -- (Privado). Este reconocimiento se manifiesta porque el país en cuestión acata ciertos principios internacionales, como el de la reciprocidad, tal es el caso del trato especial tributario, que en forma de exenciones totales o parciales, beneficia a los diplomáticos y funcionarios consulares. En nuestro sistema tributario, el Código --

(50) FORNAS, JOSE JUAN.- "La doble imposición internacional". Cámara Oficial de Comercio de Madrid - 1960. P. 18

Fiscal de la Federación, señala en el artículo 16, que están exentos de impuestos los representantes y agentes diplomáticos extranjeros, del impuesto sobre la renta y de los aduanales en caso de reciprocidad. Cabe hacer una observación en este punto, tratándose del impuesto sobre la renta (impuesto directo), sí puede presentarse y de hecho con más frecuencia que en otro tipo de gravámenes, la doble tributación internacional (doble imposición por un mismo objeto al mismo sujeto pasivo de la relación tributaria), sin embargo, tratándose de impuestos arancelarios, nunca podrá presentarse una doble imposición, ya que la naturaleza de los gravámenes va a ser diferente en cada país, en efecto, lo que para un país A es el impuesto general de importación, para el país B, será el impuesto general de exportación, aún tratándose de la misma mercancía, el objeto del impuesto será diferente, por lo que no se configuran los elementos para hablar de una múltiple exacción. No obstante aún en este caso pueden operar las medidas unilaterales para aliviar al causante de cargas fiscales. Por ejemplo, en nuestro país se ha adoptado el desgravamiento con el sistema de los CEDIS (Certificado de Devolución de Impuestos), con lo que se pretendió favorecer la exportación de los productos nacionales, aún a costa de un sacrificio en la hacienda pública.

El desgravamiento, puede ser de carácter parcial o bien total, según los fines que persiga el Estado que aplique uno u otro, por lo general, el desgravamiento o exención total de impuestos se adopta por los países que requieren atraer los capitales extranjeros, por carecer de industria, por ejemplo:

PAIS	ESTRUCTURA TRIBUTARIA	USOS MAS POPULARES	CONTROLES DE CAMBIO
Bahamas	No hay impuesto de compañías o sobre utilidades, ni impuesto personal sobre la renta ni ganancias de capital, ni tampoco impuesto de herencia.	Bancos y compañías fiduciarias	Sí, pero los no residentes están mayormente exonerados.
Bermuda	No hay impuestos directos que gravan individuos o compañías; sólo pequeño impuesto predial local y recaudación de impuesto sobre bienes por parte del gobierno central	Bancos, - - compañías fiduciarias y de seguros	No residentes, exonerados.

(+) Fuente - "Estudios Fiscales " No. 1 Noviembre/Diciembre 1977 P.67

El desgravamiento se concretiza en dos procedimientos, la exención y la deducción de impuestos. La exención de impuestos, a la cual hemos hecho alusión, se presenta, cuando por disposición expresa de la Ley, ciertas categorías de personas están dispensadas del pago del impuesto, sobre todo, en razón de sus funciones, es decir, el Estado -- exceptúa a los no residentes, aún cuando la fuente de sus ingresos se encuentre en el territorio nacional y en casos muy específicos, exceptúa también a los residentes cuando reúnan ciertas cualidades, como -- en el caso de los miembros del cuerpo diplomático de los países con -- los cuales exista reciprocidad.

Por lo que toca a la deducción de impuestos, consiste la misma en deducir las sumas que se pagan a un Estado extranjero, sea para el -- cálculo del impuesto, o bien para su pago. Nuestra legislación vigente contempla ambos casos, por lo cual remitimos al lector al capítulo correspondiente al problema de los conflictos internacionales de leyes en materia fiscal en la legislación vigente mexicana.

**CAPITULO III.- " LOS CONFLICTOS INTERNACIONALES DE LEYES EN
MATERIA FISCAL CONFORME AL DERECHO VIGENTE
MEXICANO "**

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Fiscal de la Federación.
- 3.- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 4.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- 5.- Ley General del Timbre.
- 6.- Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera.
- 7.- Ley de Nacionalidad y Naturalización.
- 8.- Ley General de Población.
- 9.- Código Civil - para el Distrito Federal.

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Para aquellos que aceptamos la teoría kelseniana de la pirámide jurídica, en la cúspide de la cual se halla la Constitución, resulta obligado, siempre que nos encontremos frente a un problema de doble imposición a nivel interno o internacional, el examen de las disposiciones que emanan de ella, y que incidan en el campo tributario. Esto nos permitirá apreciar la naturaleza jurídica del sistema impositivo del país en cuestión, con las fallas y excesos, y, por qué no decirlo, los aciertos para resolver el problema del que nos venimos ocupando. Margáin Manautou expresa un pensamiento por demás claro al relacionar el Derecho Fiscal con la Constitución, en los siguientes términos " ... Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser rama del Derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular, en bien del interés público, deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución misma señale. Rebasar ese límite o marco es convertir lo que es aquiescencia del pueblo, en triste u odiosa obligación ..." (51)

Una vez expuestos los argumentos, sobre la importancia del análisis de las disposiciones constitucionales en materia impositiva, procederemos a desglosarlas,

Base fundamental de nuestro sistema impositivo, lo constituye el artículo 31 constitucional, el cual, en su fracción IV, establece la

(51) MARGAIN MANAUTOU EMILIO.- "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano". Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1967. P. 5

obligación de los mexicanos, de contribuir a los gastos públicos, enunciando lo siguiente " ... IV. Contribuir para los gastos públicos, - así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Si interpretamos literalmente el alcance de ésta disposición constitucional, podemos darnos cuenta que se circunscribe a los nacionales, con lo cual, los extranjeros estarían exentos de todo gravamen, al no ser mencionados en la Carta Magna, una situación de este tipo, no fue deseada por el Constituyente, así lo ha interpretado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien ha sustentado jurisprudencia bien definida, la cual gira básicamente en torno a la idea que ya hemos expresado en el interín de este trabajo y que nos indican que todo extranjero domiciliado en un país, que no sea el suyo, en el cual tiene la fuente de sus ingresos, tiene obligación de pagar los tributos establecidos por el mismo, ya que las circunstancias que favorecen el desarrollo de cualquier actividad económica, son debidas a los gastos que efectúa el Estado en cuestión y los nacionales se hallarían en situación de desventaja, si a los mismos se les gravase por beneficiarse de la infraestructura del Estado y a los extranjeros no. Recordemos que el Estado mexicano acoge generosamente a los extranjeros que por uno u otro motivo tienen que radicar en nuestro país, en efecto, expresa nuestra Constitución que en su artículo primero "... En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece." Habida cuenta de que se le garantiza un perfecto disfrute de su libertad, y por lo mismo de los beneficios que otorga el Estado Mexicano, es justo que el extranjero pague sus contribuciones, a la par que el nacional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado que el extranjero, al igual que el nacional, se beneficia de las instituciones públicas, de los servicios que el Estado presta, y, por consi-

guiente. en igualdad de circunstancias, tiene la obligación de contribuir al gasto público. Como demostraremos más adelante, las leyes - comunes y tributarias, expedidas con fundamento en el precepto constitucional que venimos mencionando, tales como la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y la Ley General del Timbre, por mencionar algunas de las más importantes en el ámbito federal, así como el Código Fiscal de la Federación, ya mencionan al extranjero como sujeto de los gravámenes mencionados en los propios ordenamientos.

Complementa el texto de la fracción IV del artículo 31 constitucional, la fracción VII del artículo 73, del mismo ordenamiento, cuando otorga facultades al Congreso de la Unión para "... imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto ..."

En el marco del Derecho interno, puede presentarse la doble imposición, para la cual existen varios métodos de solución, desde leyes de coordinación en materia impositiva, hasta el juicio de amparo, con lo cual queda garantizado el interés del contribuyente, a fin de que no se le haga objeto de alguna injusticia en tratándose de contribuciones de tipo fiscal. No sucede lo mismo en cuanto a la múltiple exacción internacional, que es el principal objeto de nuestro estudio, pues basta con que el gravamen que se le cobre a un nacional o extranjero, que devenga obligado al pago del impuesto o gravamen en otra administración fiscal por el mismo objeto y en el mismo período de tiempo, se apeque a los requisitos mencionados en los artículos 31 constitucional fracción IV y 73 fracción VII del propio ordenamiento, estos, que sean expedidas por el Poder Legislativo, atendiendo a los requisitos de equidad y proporcionalidad, para que sean legales. La facultad del Estado para imponer a quienes celebran actos generadores de ingresos para los particulares, o en sentido más amplio, para imponer contribuciones que basten para cubrir sus funciones, no tiene más

restricciones, al menos en nuestro país, que las mencionadas. Para evitar la doble imposición internacional, en nuestro país existen, por una parte algunos tratados sobre doble imposición, y el método del --desgravamiento, que conceden algunas de nuestras leyes impositivas, --mismas que estudiaremos en el desarrollo de esta capítulo.

En materia de solución de los conflictos internos de leyes fiscales, nuestra Carta Magna, da las bases para evitarla en lo posible, --en efecto, en principio, sólo la Federación, a través del Congreso de la Unión, tiene facultades para establecer contribuciones sobre materias específicas, así el artículo 73 en su fracción XXIX otorga facultades al Congreso de la Unión para establecer contribuciones: ...

- " 1o. Sobre el comercio exterior;
- " 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- " 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- " 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- " 5o. Especiales sobre:
 - " a) Energía eléctrica;
 - " b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - " c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - " d) Cerillos y fósforos;
 - " e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - " f) Explotación forestal; y
 - " g) Producción y consumo de cerveza.

" Las entidades federativas participarán en el rendimiento de --éstas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje

correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del im puesto sobre energía eléctrica."

Complementa el texto del artículo anterior lo dispuesto por el - artículo 131 constitucional, el cual concede a la Federación la facultad exclusiva de gravar las mercancías de importación y exportación"... Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se - importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional..."

Fuera de las materias reservadas a la Federación, las Entidades Federativas, tienen plena libertad para imponer a los sujetos que se encuentren bajo su circunscripción territorial. Esto posibilita la existencia de doble imposición interna, lo cual se ha logrado evitar gracias a la Ley de Coordinación Fiscal y a los Convenios Uniformes - de Coordinación Fiscal, suscritos por el Gobierno Federal y los Gobier nos de los Estados.

La Constitución Política de nuestro país no apunta ninguna solu ción al problema de la doble imposición internacional, únicamente -- asienta las bases para los impuestos y demás exenciones fiscales.

Apuntamos dos soluciones para los conflictos internacionales de leyes en materia fiscal. La primera de ellas unilateral o desgrava miento y la segunda, bilateral o multilateral, consistente en la sus cripción de tratados bilaterales o multilaterales sobre doble imposi ción y evasión fiscal. Asienta la Constitución, en su artículo 133, que los tratados, conjuntamente con la Constitución misma y las leyes que emanen del Congreso de la Unión, serán la ley suprema de toda la Unión, con lo cual abre la puerta para que, mediante la suscripción - de tratados sobre doble imposición, se evite en lo posible dicho problema, garantizando el respeto a las disposiciones de los acuerdos -

internacionales en materia impositiva.

Será en las leyes tributarias y otras diversas, donde encontraremos soluciones unilaterales, -ésto es, la inhibición del propio sistema tributario- para la doble imposición y la evasión fiscal, por lo cual pasaremos en el siguiente apartado el análisis de las mismas.

2.- Código Fiscal de la Federación

No obstante que el Código Fiscal de la Federación es de aplicación supletoria en materia impositiva, pues las disposiciones que en primer término se van a aplicar, van a ser las contenidas en las diferentes leyes tributarias, resulta obligado su análisis, por cuanto lo dispuesto por el mismo constituye el derecho común en materia impositiva.

Establece el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 13, que "... Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, MEXICANA O EXTRANJERA que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

También es sujeto pasivo cualquiera agrupación que constituye una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales. "

La omisión constitucional para considerar a los extranjeros como sujetos de las obligaciones tributarias, se subsana en este artículo, y por lo mismo, se abre la posibilidad de que los conflictos internacionales de leyes, puedan presentarse, en su forma de doble tributación o bien en la forma de evasión fiscal.

Dijimos en líneas anteriores de este trabajo, que la doble imposición internacional se debía en gran parte a la diversidad de criterios que sustentaban las diferentes leyes fiscales de los distintos sistemas tributarios, así, el concepto de domicilio, el de residencia y establecimiento principal de los sujetos pasivos, por citar algo -

varía de legislación a legislación. Es en el Código Fiscal de la Federación donde encontraremos todos y cada uno de los conceptos legales a que hemos aludido, en cuanto al origen de los ingresos, y los demás elementos que nos pudieran determinar a qué administración le corresponde el cobro y administración de los gravámenes, nos remite a las leyes fiscales específicas.

Menciona el artículo 16 un desgravamiento total, en tratándose de sujetos que reúnan ciertas características especiales, al efecto en su parte relativa se enuncia lo siguiente:

"... ARTICULO 16. Estarán exentos de impuestos, salvo lo que las leyes especiales determinen:

... III. Los Estados extranjeros en caso de reciprocidad. No quedan comprendidas en esta exención las entidades de financiamiento pertenecientes a dichos Estados extranjeros, domiciliadas fuera de la República;

IV. Los representantes y agentes diplomáticos extranjeros, del impuesto sobre la renta y de los aduanales, en caso de reciprocidad."

Nótese que la exención no alcanza a los impuestos indirectos, en cuanto éstos atienden a la ley del domicilio, por ejemplo, los impuestos al consumo.

No contiene el Código Fiscal de la Federación ninguna norma de conflicto, que pudiera aplicarse en el caso de doble pago de los impuestos o prestaciones fiscales, lo cual agudiza el problema de la múltiple exacción.

Dejamos sentado en el capítulo anterior, que los conflictos internacionales de leyes tenían un doble aspecto, el positivo o doble imposición, y el negativo, concretizado en la evasión fiscal. Es en el Código Fiscal de la Federación donde vamos a encontrar, el concepto de defraudación fiscal y la pena correspondiente. En este respecto, señalan los artículos 71 a 74 del mencionado ordenamiento:

ARTICULO 71. "Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

ARTICULO 72. "La pena que corresponda al delito de defraudación se impondrá también, a quien:

I. "Mediante la simulación de actos jurídicos omita total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo;

II. "Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuviera obligado o consigne en la que presente, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas;

III. "Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales - que lo requieran los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause;

IV. "Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas;

V. "No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas;

VI. "Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar;

VII. "No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que haya retenido o recaudado de los causantes, por concepto de impuestos;

VIII. "Para registrar sus operaciones contables, fiscales o - sociales lleve dos o más libros similares, con distintos asientos o - datos, aun cuando se trate de libros no autorizados;

IX. "Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que preven- gan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales;

X. "Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para substituir o cambiar las páginas foliadas;

XI. "Se beneficie sin derecho de un substituto o estímulo - fiscal.

ARTICULO 73. "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de \$ 250,000.00 (DOSCIENTOS --- CINCUENTA MIL PESOS); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve años de prisión.

"Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión."

3.- Ley del Impuesto sobre la Renta

En los modernos sistemas impositivos, un gravamen ocupa el primer lugar en cuanto al nivel de ingresos que proporciona a la Hacienda Pública, nos referimos al impuesto sobre la renta, alarde de técnica y de naturaleza dinámica. Impuesto directo que grava al contribuyente atendiendo a sus características personales, y el cual logra una mejor distribución de la carga tributaria entre los diferentes sujetos del mismo.

Supuesto que la Hacienda Pública de la mayoría de los Estados modernos tiene como base al impuesto sobre la renta, constituye el último de los gravámenes respecto del cual están dispuestos a otorgar concesiones. Ahora bien, la política fiscal que se empleó en materia del impuesto sobre la renta, tendiente a evitar la doble exacción internacional, a través de medidas unilaterales, puede ser un instrumento eficaz para evitarla o puede convertirse en un serio obstáculo para lograrlo.

En todo el panorama legislativo, ninguna ley es objeto de más reformas que la del impuesto sobre la renta. Es de desearse que las reformas se canalicen a evitar en lo posible el perjuicio del contribuyente que deviene obligado al doble pago del gravamen al que venimos aludiendo.

En la ley del impuesto sobre la renta vigente en nuestro país - podemos observar los siguientes:

Son sujetos del impuesto, en los términos del artículo tres del -referido ordenamiento, cuando se coloquen en alguna de las situaciones que prevé la propia ley (esto es, cuando se obtengan ingresos en efectivo, especie o en crédito por la realización de las actividades enunciadas en el cuerpo de la ley):

"I. Respecto de todos sus ingresos gravables, CUALQUIERA QUE SEA LA UBICACION DE LA FUENTE DE DONDE PROCEDAN:

- "a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.
- "b) LOS EXTRANJEROS RESIDENTES EN MEXICO Y LAS PERSONAS MORALES DE NACIONALIDAD EXTRANJERA ESTABLECIDAS EN EL PAIS.
- "c) LAS AGENCIAS O SUCURSALES DE EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS EN EL PAIS.

"II. LOS EXTRANJEROS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO Y LAS PERSONAS MORALES DE NACIONALIDAD EXTRANJERA no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes - de riqueza SITUADAS EN TERRITORIO NACIONAL ...

"... Tratándose de enajenación de acciones, bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y - certificados de participación se considera ubicada la fuente de riqueza en el territorio nacional cuando se haya efectuado en el mismo la emisión de los títulos.

"En el caso de honorarios a miembros de consejos directivos, de - vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores y comisarios se considera que la fuente de riqueza se hubica en territorio nacional, cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas domiciliadas en - México.

"Tratándose de intereses provenientes de operaciones en las que tanto la captación del crédito como su destino se realicen con residentes en el extranjero, se considera que la fuente de riqueza está en el extranjero, cuando dichos intereses sean pagados por instituciones de crédito, o por sucursales de bancos extranjeros autorizados en los términos del artículo 6o. de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares ..."

Podemos observar que la omisión en que incurrió nuestra constitución cuando en su artículo 31 fracción IV no menciona a los extranjeros como sujetos de las contribuciones públicas, se subsana en la Ley del Impuesto sobre la Renta, e incluso provoca una múltiple exacción pues no adopta un solo criterio de atribución, en la fracción I del artículo que hemos transcrito, se emplea por el legislador el criterio de la residencia, que como ya hemos visto, atiende a los beneficios que proporcione el Estado a quienes viven en él, principio territorialista, que propicia una doble imposición cuando el país de origen de los extranjeros residentes en nuestro país atiende para imponer a sus súbditos al vínculo de la nacionalidad.

En la fracción II, se grava a los extranjeros no residentes, atendiendo al origen de la fuente, éstos en, vendrán obligados al pago del impuesto sobre la renta porque la fuente de sus ingresos se ubica en territorio nacional, y no puede dejar de gravarse un ingreso que se ha obtenido gracias a la infraestructura y condiciones propicias, que proporciona el Estado Mexicano, también de origen a una doble imposición perjudicial para los extranjeros no residentes en nuestro país - cuando la ley del impuesto sobre la renta de su país gira en cuanto a la determinación del carácter de sujetos pasivo del impuesto sobre el principio de la residencia.

En cuanto a los nacionales, se propicia el pago de un doble gravamen por el mismo concepto, cuando se establece que son sujetos del --

impuesto, cualquiera que sea la ubicación de la fuente, las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, es decir, vendrán obligados al pago del impuesto aún cuando la fuente del ingreso se ubique en el extranjero. Se impone a los mexicanos atendiendo al vínculo político que los une a México, se propicia el pago doble por el mismo objeto, de parte del mismo sujeto si el país extranjero donde se ubica la fuente del ingreso, utiliza para la imposición de la carga el criterio de la ubicación de la fuente.

El legislador mexicano, atendiendo a los principios de la justicia y la equidad, no quiso dejar del todo desprotegidos a los sujetos que se vieran obligados al pago doble del impuesto, por lo que en el último párrafo del artículo que venimos comentando, estableció un desgravamiento parcial, que favorece a los sujetos mencionados en la fracción I, cuando la fuente de sus ingresos se ubique en el extranjero, en efecto, se establece que "... En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponde pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso, considerado aisladamente, se causaría -- conforme a las disposiciones de esta Ley. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el impuesto sobre la renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere este párrafo. Es de encomiarse la disposición que excluye del beneficio del desgravamiento a los ingresos derivados de imposición de capitales, pues ya es suficiente con una exención, y para el logro de una justa distribución de la carga tributaria, debe darse trato preferencial a los ingresos obtenidos del desarrollo de una labor personal, industrial, agrícola o comercial, respecto a los ingresos obtenidos de la explotación de capitales.

Establece la Ley del impuesto sobre la renta una medida que favorece a las personas físicas establecidas en el país, en su artículo 19, al efecto señala el mencionado artículo en su fracción V que "No serán ingresos acumulables los dividendos o utilidades pagadas por toda clase de sociedades que operen en el país y, por las MEXICANAS QUE OPEREN EN EL EXTRANJERO, siempre que correspondan al causante en su carácter de accionista o socio, dichos ingresos causarán el impuesto, por los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por empresas, por separado. Se favorece al causante, porque el pago por separado implica un ahorro.

Tratándose del impuesto al ingreso de las personas físicas, la ley del impuesto sobre la renta establece una exención total, respecto a determinadas personas que reúnan las calidades que establece la fracción XI del artículo 48, el cual determina que se exceptúa del pago del impuesto a que se refiere el título:

" ... XI. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones en casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, cuando representan países extranjeros.
- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando

do así lo establezcan los tratados o convenios

- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan ..."

Podemos observar, que la Ley del impuesto sobre la renta propicia la doble tributación internacional por no tener un solo criterio de atribución. Se utilizaron por el legislador, los principios de la residencia, de la nacionalidad y el del origen de la fuente, con lo que invariablemente un extranjero residente o no, que obtenga sus ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero, en el primer caso o de fuentes ubicadas en el país, en el segundo, deviene obligado al pago de un doble impuesto, si en su país se sigue la misma política que en el nuestro. Asimismo, los nacionales se encuentran en la misma situación, cuando tengan su residencia en el país, o en el extranjero y obtengan sus ingresos en el país o en el extranjero. Se alivia un poco la situación, con el desgravamiento parcial otorgado por el artículo tercero de la ley, pero solo tratándose de ingresos provenientes de fuente ubicada en el extranjero, de igual modo, la exención total que establece el artículo 48, en su fracción XI sólo favorece a las personas que reúnan las calidades especificadas. La solución para evitar la múltiple exacción en tratándose del impuesto sobre la renta radica más que nada en la suscripción de tratados internacionales, bilaterales o multilaterales. En tanto no se realicen éstos, seguirá subsistiendo el problema.

4.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles

El impuesto sobre ingresos mercantiles es el típico impuesto in directo, que grava los ingresos que se obtengan por la realización de actos de tipo mercantil, así, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establece:

" ARTICULO 1. El impuesto sobre ingresos mercantiles grava, en los términos de los artículos siguientes, los ingresos que se obtengan:

- "I. Por enajenación de bienes;
- "II. Por arrendamiento de bienes;
- "III. Por prestación de servicios;
- "IV. Por comisiones y mediaciones mercantiles;
- "V. Ventas con reserva de dominio.

" ARTICULO 2. Es " ingreso ", toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, en crédito en libros o en cualquier otra forma que se obtenga por los sujetos de este impuesto, como resultado de las operaciones gravadas por esta ley, aún cuando no constituya parte de su objeto habitual."

Habida cuenta de que el impuesto de referencia grava actos de comercio, la naturaleza del mismo es típicamente territorialista, así, el artículo 10 de la ley establece, en su primer párrafo:

" Artículo 10. Es sujeto de este impuesto, la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta ley, REALIZADAS O QUE SURTAN SUS EFECTOS EN TERRITORIO NACIONAL ..."

Podemos apreciar que no se hace referencia a la nacionalidad, en vista de que se utiliza un criterio diferente al del vínculo político para la aplicación del gravamen. No existe discusión en cuanto al derecho que tiene el Estado en gravar los ingresos que se obtienen en su territorio por actos mercantiles. Empero, nuestra legislación va más allá cuando determina que también son sujetos del impuesto quienes realicen las operaciones que la ley señala como generadoras del crédito tributario en el extranjero, cuando surtan sus efectos en el territorio nacional. Lo anterior se infiere de la lectura del artículo 10, ya mencionado. Esta situación da origen a que pueda presentarse una doble o múltiple exacción, respecto al impuesto sobre ingresos mercantiles.

Establece el artículo 11 de la ley, que para los efectos de la misma "... se considera percibido el ingreso en el lugar donde el contribuyente establezca su negocio, industria o comercio, y que está obligado a manifestar al empadronarse, debiendo llevar en el mismo el control de sus ingresos.

"Cuando el ingreso se perciba en el EXTRANJERO, con motivo de operaciones realizadas o que SURTAN SUS EFECTOS EN EL TERRITORIO NACIONAL, el impuesto se pagará en los términos del artículo 52, fracciones I y II. "

En materia del impuesto sobre ingresos mercantiles, la ley a aplicarse será la del lugar en que efectivamente se realice el acto generador del crédito tributario (LEX REI SITAE), por lo que no atenta -- contra la justicia la disposición anterior. Previendo las dificultades

" Artículo 10. Es sujeto de este impuesto, la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta ley, REALIZADAS O QUE SURTAN SUS EFECTOS EN TERRITORIO NACIONAL ..."

Podemos apreciar que no se hace referencia a la nacionalidad, en vista de que se utiliza un criterio diferente al del vínculo político para la aplicación del gravamen. No existe discusión en cuanto al derecho que tiene el Estado en gravar los ingresos que se obtienen en su territorio por actos mercantiles. Empero, nuestra legislación va más allá cuando determina que también son sujetos del impuesto quienes realicen las operaciones que la ley señala como generadoras del crédito tributario en el extranjero, cuando surtan sus efectos en el territorio nacional. Lo anterior se infiere de la lectura del artículo 10, ya mencionado. Esta situación da origen a que pueda presentarse una doble o múltiple exacción, respecto al impuesto sobre ingresos mercantiles.

Establece el artículo 11 de la ley, que para los efectos de la misma "... se considera percibido el ingreso en el lugar donde el contribuyente establezca su negocio, industria o comercio, y que está obligado a manifestar al empadronarse, debiendo llevar en el mismo el control de sus ingresos.

"Cuando el ingreso se perciba en el EXTRANJERO, con motivo de operaciones realizadas o que SURTAN SUS EFECTOS EN EL TERRITORIO NACIONAL, el impuesto se pagará en los términos del artículo 52, fracciones I y II. "

En materia del impuesto sobre ingresos mercantiles, la ley a aplicarse será la del lugar en que efectivamente se realice el acto generador del crédito tributario (LEX REI SITAE), por lo que no atenta -- contra la justicia la disposición anterior. Previendo las dificultades

para hacer efectivos los créditos generados por la realización de actos de comercio que surtan sus efectos en territorio nacional, cuando los ingresos se perciban en el extranjero, el legislador dispuso en el artículo 52 de la ley que venimos comentando:

" Artículo 52. Están obligados a retener y enterar el impuesto en los términos del artículo 38:

I. "Los usuarios de servicios técnicos, los arrendatarios de maquinaria, equipo y carros de ferrocarril, así como quienes paguen regalías, cuando los ingresos se perciban por causantes residentes en el extranjero y provengan de operaciones realizadas o que surtan sus efectos en el territorio nacional.

II. " Las personas residentes en la República Mexicana que paguen comisiones o remuneraciones por servicios prestados por comisionistas, agentes o representantes radicados en el extranjero, excepto cuando se trate de comisiones pagadas por exportaciones o para que empresas residentes en el país presten servicios a residentes en el extranjero, siempre que cumplan los requisitos que en forma general señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La retención se hará sobre el monto total de los ingresos que perciban los comisionistas, agentes o representantes ..."

Si la legislación en materia de ingresos mercantiles del país en que se perciban los ingresos establece esta última circunstancia como generadora del gravamen, sobrevendrá el doble pago en las diferentes administraciones por el mismo concepto.

En cuanto a medidas unilaterales para solucionar el problema de la doble tributación, se mencionan únicamente dos supuestos, en la fracción XXIV del artículo 18, la cual determina que "... No causan el impuesto:

"XXIV. Los ingresos que se obtengan por servicios técnicos prestados a personas domiciliadas en el extranjero y por comisiones percibidas por exportaciones. "

Fuera de la anterior disposición, no existen desgravamientos a favor de nadie, como en el caso del impuesto sobre la renta, en el cual se exime del pago del gravamen a los funcionarios de otros países, a técnicos, etc. Esto es así porque en materia del impuesto sobre ingresos mercantiles, no se va a gravar a las personas atendiendo a sus características individuales, sino que se impondrá a las mismas por la realización de los actos que la propia ley contempla como generadores del crédito tributario. Aún más, establece la ley del impuesto sobre ingresos mercantiles, la posibilidad de trasladar el impuesto, por parte del sujeto pasivo, conservando éste, únicamente la obligación de tenerlo, auxiliando a la administración hacendaria. En efecto, el artículo 10 de la ley de referencia expresa en su parte relativa lo siguiente "... Los sujetos del impuesto podrán trasladarlo expresamente al comprador o usuario del servicio. Cuando lo hagan, consignarán por separado en las facturas o notas de venta que expidan, el importe de la operación y el monto del impuesto, que se calculará exclusivamente sobre dicho importe.

Si las mercancías tienen señalado precio oficial, se podrá trasladar el impuesto en forma expresa, sin que este hecho se considere como alteración de ese precio. "

De hecho, quien está obligado al pago del impuesto sobre ingresos mercantiles, esto es, quien efectivamente obtiene los ingresos por la realización de las actividades señaladas en la ley como objeto del gravamen, no lo entera, sino que lo repercute en los usuarios y consumidores, reteniéndolo, con la obligación de entregarlo a la autoridad hacendaria en los plazos establecidos en la propia ley.

La suscripción de tratados de doble imposición en materia del impuesto sobre ingresos mercantiles se antoja de difícil realización, - además, dadas las características tan nocivas del impuesto que venimos comentando, el cual entre otras cosas contribuye a acrecentar los precios de las mercancías y de los servicios en perjuicio de las clases - más necesitadas de nuestra sociedad, a partir de 1980 será substituido por el Impuesto al Valor Agregado, con lo cual se espera alcanzar una mayor recaudación y disminuir, aún cuando parcialmente, la injusticia social provocada por el impuesto sobre ingresos mercantiles.

5.- Ley General del Timbre

Aún cuando los impuestos y derechos que se engloban dentro de la Ley General del Timbre han perdido importancia, en cuanto al nivel de captación de ingresos, no deja de ser importante su análisis en cuanto al problema de la doble tributación internacional, aspecto positivo - de los conflictos internacionales de leyes en materia fiscal.

Partiremos del concepto del elemento espacial en el hecho imponible, respecto del cual nos dice Sáinz de Bujanda lo siguiente "... el aspecto espacial del hecho imponible es el elemento que generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio y, por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que su poder corresponda . " (52)

En ese orden de ideas, y siguiendo el pensamiento de Sergio Francisco de la Garza tendremos que "... Cuando se trata de hechos generadores que se han producido íntegramente en el territorio nacional, no existe duda de que el crédito tributario se ha producido en favor del ente que tiene soberanía tributaria en ese territorio y que cuando se ha producido íntegramente en el extranjero, sin producir efectos en el territorio nacional, no se ha generado ningún crédito fiscal a favor del ente que ejerce soberanía sobre ese territorio.

En cambio, cuando el hecho generador se ha producido en el extranjero, pero produce efectos en el territorio nacional, como por ejemplo una compraventa celebrada en el extranjero sobre un bien inmueble ubicado en territorio mexicano, o un negocio que produce un ingreso a favor de un sujeto que tiene su domicilio o su residencia

(52) SAINZ DE BUJANDA ERNESTO. Citado por SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. "Derecho Financiero Mexicano". Séptima Edición Editorial -- Porrúa. México, 1976. P. 424.

en el territorio mexicano, esos efectos hacen que el hecho generador en cuestión produzca un crédito tributario a favor del Estado Mexicano . (53) Este es el criterio que se ha seguido por el legislador mexicano, en la Ley General del Timbre, como podemos observar en el artículo primero, el cual enuncia lo siguiente:

Artículo 1o. " Son objeto de los impuestos y derechos a que se refiere esta ley, los actos, contratos o documentos, no mercantiles, que se efectúen, celebren, expidan o surtan algún efecto en los Estados Unidos Mexicanos. "

Se propicia, en consecuencia, el fenómeno de la doble imposición, al gravar los actos que se celebren en el extranjero, que produzcan efectos en el territorio nacional, en el supuesto de que el país en que se hayan efectuado, celebrado o expedido esos actos considere imponibles esos actos, contratos o documentos por el simple hecho de haberse efectuado, celebrado o expedido en su territorio.

Sin embargo, el legislador mexicano no se propuso crear una situación injusta respecto a la imposición de los actos, contratos o documentos celebrados en el extranjero, y así se estableció en el artículo 6 de la propia Ley, que "... En los actos, contratos y documentos efectuados, celebrados o expedidos en el extranjero, el gravamen será a cargo de la persona que los haga surtir efectos en la República. "

No encontramos en el cuerpo de la ley, ningún método de desgravamiento, ya sea total o parcial, en forma de deducción o exención alguna, por lo cual la doble tributación internacional que se produzca en cuanto a los impuestos y derechos establecidos en la Ley General del Timbre, no podrá atenuarse, ni mucho menos evitarse, por cuanto no se ha suscrito por nuestro país ningún tratado bilateral en esta materia.

6.- Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera

Dejamos sentado cuando analizamos los conflictos de leyes, que previamente a la aplicación de una norma de conflicto que resolviera éstos, era necesario determinar la condición jurídica de los extranjeros, ya que no puede invocarse que se han afectado derechos que no le están previamente reconocidos a los mismos en la legislación del país del cual reclamen la aplicación indebida de disposiciones legales vigentes. De esta suerte, antes de analizar el régimen fiscal de las empresas extranjeras establecidas en nuestro país, es conveniente analizar la condición jurídica que el legislador mexicano aplica a las inversiones extranjeras en nuestro país, a través de las disposiciones de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera. La Ley de referencia establece en su artículo primero lo siguiente:

ARTICULO 1. "Esta ley es de interés público y de observancia general en la República. Su objeto es promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera para estimular un desarrollo justo y equilibrado y consolidar la independencia económica del país. "

Del enunciado del artículo anterior podemos inferir que el tratamiento aplicado por la ley a las inversiones extranjeras, será el adecuado para restringir la proliferación de los mismos, con el objeto de que el capital nacional substituya poco a poco el capital extranjero, sin embargo, una política contraria a los intereses de los capitalistas extranjeros traería el desempleo, al producirse la fuga de capitales.

En los términos del artículo dos de la ley comentada, se considera inversión extranjera la que se realice por:

"I. Personas morales extranjeras;

"II. Personas físicas extranjeras;

"III. Unidades económicas extranjeras sin personalidad jurídica; y

"IV. Empresas mexicanas en las que participe mayoritariamente capital extranjero o en las que los extranjeros tengan, por cualquier título, la facultad de determinar el manejo de la empresa."

Y el último párrafo del propio artículo dos establece que "... - Se sujeta a las disposiciones de esta ley, la inversión extranjera - que se realice en el capital de las empresas, en la adquisición de los bienes y en las operaciones a que la propia ley se refiere."

Es básico, en cuanto a la condición y régimen legal de las inversiones extranjeras lo preceptuado en el artículo tercero de la ley en cita, pues establece una regla de solución de conflictos, cuando lleguen a presentarse. El artículo mencionado establece:

ARTICULO 3. "Los extranjeros que adquieran bienes de cualquier naturaleza en la República Mexicana, aceptan por ese mismo hecho, considerarse como NACIONALES respecto de dichos bienes y no invocar la protección de su Gobierno por lo que se refiere a aquéllos, bajo la pena, en caso contrario, de perder en beneficio de la Nación los bienes que hubieren adquirido. "

Decíamos que los hechos generados dentro del territorio nacional en su integridad, producen el crédito tributario a favor de la administración nacional misma y es indudable que los inversionistas extranjeros obtienen sus ingresos de fuentes ubicadas en el territorio nacional, en este caso la doble tributación que se presente, debe ser solu-

cionada, a nuestro parecer mediante la adopción de medidas unilaterales, a cargo de la administración hacendaria extranjera que utilice como criterio de atribución de la obligación tributaria, el vínculo político, medidas que pueden consistir en la deducción de los impuestos pagados en nuestro país, o bien el desgravamiento total de los ingresos producidos fuera de su territorio. (Recomendamos al lector se remita al apartado tres de este capítulo).

El campo reservado a los inversionistas extranjeros se encuentra limitado a las materias que no menciona la ley como exclusivas del Estado, y que se establecen en el artículo 4 del ordenamiento que venimos estudiando.

A través de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera se establecen los términos y condiciones, la proporción en que puede intervenir el inversionista extranjero en las empresas nacionales, y en general, el régimen legal al que habrán de ajustarse los extranjeros que inviertan en nuestro país. A efecto de llevar un mejor control de las inversiones extranjeras, dispone el artículo 23 de la ley la creación del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras en el cual se deben inscribir:

I.- Las personas físicas o morales extranjeras que realicen inversiones reguladas por esta ley;

II. Las sociedades mexicanas en cuyo capital participen las personas a las cuales hace referencia en artículo 2 de la propia ley;

III. Los fideicomisos en que participen extranjeros y cuyo objeto sea la realización de actos regulados por esta ley;

IV. Los títulos representativos de capital que sean propiedad de extranjeros o estén dados en garantía a favor de éstos y sus transmisiones; y

V.- Las resoluciones que dicte la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras.

El alcance de la ley es amplísimo, y en el cuerpo mismo de ella se establecen las sanciones para los inversionistas que no acaten las disposiciones contenidas en la ley. Establece el artículo 28 del ordenamiento en cuestión que "... Serán nulos, y en consecuencia no podrán hacerse valer ante ninguna autoridad, los actos que se efectúen - en contravención a las disposiciones de esta ley y los que debiendo inscribirse en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, no se inscriban. Además, se sancionará al infractor con multa hasta por el importe de la operación, en su caso, que impondrá la Secretaría o el Departamento de Estado correspondiente. Las infracciones no cuantificables se sancionarán con multa hasta de \$ 100,000.00 "

Y complementa lo anterior el texto del artículo 31 de la Ley, al establecer que "... Se sancionará con prisión hasta de nueve años y multa hasta de cincuenta mil pesos, a quien simule cualquier acto que permita el goce o la disposición de hecho, por parte de las personas, empresas o unidades económicas a que se refiere el artículo 2 de esta ley de bienes o derechos reservados a los mexicanos, o cuya adquisición estuviere sujeta a requisitos o autorizaciones que no se hubieren cumplido u obtenido, en su caso. "

7.- Ley de Nacionalidad y Naturalización

La potestad tributaria del Estado se determina a través del vínculo político que une a un Estado con sus nacionales o bien, del vínculo territorial, esto es por el simple hecho de que un sujeto realice actos que la ley fiscal determina generador del crédito tributario, en la circunscripción territorial reconocida por los miembros de la comunidad internacional.

El estudio de la Ley de Nacionalidad y Naturalización es importante, por cuanto en ella se va a establecer que sujetos tienen la calidad de mexicanos y cuáles la calidad de extranjeros. Previamente al estudio de los conflictos de leyes en el espacio, materia principal de estudio del Derecho Internacional Privado, es necesario el estudio de la nacionalidad y el de la condición jurídica de los extranjeros, como apuntamos en su oportunidad, al ocuparnos de los conflictos de leyes. Con estos antecedentes, estamos en aptitud de analizar la Ley de Nacionalidad y Naturalización en cuanto al tema que nos ocupa.

Establece la ley de referencia, en su artículo primero, que son mexicanos por nacimiento:

"I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;

"II. Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos; de padre mexicano o de madre mexicana;

"III. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes."

Por su parte el artículo 2 de la misma ley determina quienes son mexicanos por naturalización:

"I. Los extranjeros que de acuerdo con la presente ley obtengan de la Secretaría de Relaciones Exteriores carta de naturalización.

"II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicana y que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional, previa solicitud del interesado en la que haya constar las renunciaciones y protestas a que se refiere la propia ley. La Secretaría de Relaciones Exteriores hará, en cada caso, la declaratoria correspondiente. El extranjero que así adquiriera la nacionalidad mexicana, conservará esta aún después de disuelto el vínculo matrimonial."

En el artículo 4 de la ley que venimos comentando, se establece una disposición que a nuestro juicio, puede provocar el problema de la doble tributación internacional, pues determina que el varón y la mujer mexicanos que casen con mujer o varón extranjeros no pierden su nacionalidad por el hecho del matrimonio. De esta suerte, las personas que estén en esta situación tienen una doble nacionalidad, y supuesto que la potestad tributaria del Estado, nace del vínculo político que une a las personas con el Estado (además del Vínculo territorial), ¿a cual de los estados le corresponde gravar a las personas que se encuentren en ese supuesto ?.

La ley en estudio, no solo determina la nacionalidad de las personas físicas, también las personas morales son objeto de regulación, así, el artículo 5 enuncia que, son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal.

Son extranjeros, todos aquellos que no sean mexicanos conforme a las disposiciones de la Ley de Nacionalidad y Naturalización.

En el artículo 17 de la ley en estudio, se determina que los extranjeros que soliciten su naturalización, estarán obligados entre otras cosas a renunciar expresamente a su nacionalidad de origen, así como a toda sumisión, obediencia y fidelidad a cualquier gobierno extranjero, especialmente a aquel de quien el solicitante haya sido súbdito; y a toda protección extraña a las leyes y autoridades de México, y a todo derecho a que los tratados o la Ley Internacional concedan a los extranjeros; protestando, además, adhesión, obediencia y sumisión a las leyes y autoridades de la República. Con lo anterior, se elimina la posibilidad de que se reclamen prestaciones fiscales de parte de los individuos que hayan obtenido la nacionalidad mexicana por naturalización, esto, en el caso de que la persona nacionalizada tenga sus propiedades, o sus fuentes de ingreso en territorio mexicano, ya que la situación variará si tiene todas o parte de sus fuentes de ingresos en el extranjero.

En cuanto a la condición jurídica de los extranjeros, determina la Ley objeto de nuestro análisis, en su artículo 30, que los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con las restricciones que la misma impone. Comentamos, que en la fracción IV del artículo 31 constitucional, no se mencionaba a los extranjeros, como sujetos de obligaciones tributarias, omisión que subsana la Ley de Nacionalidad y Naturalización, misma que señala en su artículo 32 los siguientes:

ARTICULO 32. " Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen. También están obligados a obedecer y res

petar las instituciones, LEYES y autoridades del país, sujetándose a los FALLOS Y SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES, SIN PODER INTENTAR OTROS RECURSOS QUE LOS QUE LAS LEYES CONCEDEN A LOS MEXICANOS. Sólo puede apelar a la vía diplomática en los casos de denegación de justicia o retardo voluntario y notoriamente malicioso en su administración. "

Puede apreciarse que la ley mexicana, es aplicable a los extranjeros por virtud del artículo 32, antes transcrito, y que serán los tribunales mexicanos quienes determinen las cuestiones relacionadas con las leyes mexicanas, principio territorialista herencia de la legislación española, de la cual hicimos un análisis en el primer capítulo de este trabajo. Pero la importancia del artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización radica en el hecho de que señala a los extranjeros como obligados al pago de las prestaciones tributarias que en cualquier forma se determinen por el órgano competente (el legislativo, en los términos del artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

Para resolver el conflicto de leyes (en nuestro caso de leyes fiscales) que puede ocasionar la doble nacionalidad, se dispuso por el legislador en el artículo 52 de la multicitada Ley de Nacionalidad y Naturalización que:

ARTICULO 52. " Al individuo a quien legislaciones extranjeras atribuyan dos o más nacionalidades distintas a la mexicana, se le considerará, para todos los efectos que deben tener lugar dentro de la República, como de una sola nacionalidad, que será la del país en donde tenga su principal residencia habitual, y si no reside en ninguno de los países cuya nacionalidad ostente se estimará como de la nacionalidad de aquel al que según las circunstancias parezca más íntimamente vinculado. "

Asimismo, se estableció en el artículo 53, de la propia ley que las personas que conforme a la ley mexicana tengan, al mismo tiempo la nacionalidad mexicana y otro Estado les atribuya una nacionalidad extranjera podrán renunciar a la mexicana, en los términos y con las condiciones establecidas en la propia ley.

Siendo la nacionalidad y la condición jurídica de los extranjeros cuestiones previas al estudio de los conflictos de leyes, es obligado el análisis de la ley que hemos analizado brevemente, para tener una base firme en el planteamiento y ulterior solución de los conflictos internacionales de leyes en la materia fiscal.

8.- Ley General de Población

Las disposiciones de la Ley General de Población son complementarias de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, la cual fué objeto de nuestro estudio en el apartado anterior de este capítulo, es decir, en éste ordenamiento (Ley General de Población) se determina la condición jurídica de los extranjeros que con el objeto de establecer su residencia, temporal o permanentemente, llegan a nuestro país. Asimismo se regula la emigración de los contingentes nacionales a efecto de regular los fenómenos que afectan a la población del país en cuanto a su volumen, estructura, dinámica y distribución en el territorio nacional.

Al igual que la Ley de Nacionalidad y Naturalización, la Ley General de Población determina la condición jurídica de los extranjeros, haciendo indispensable su análisis, a efecto de adentrarnos con conocimiento de causa en el problema de la múltiple exacción internacional.

Regula la ley de referencia lo concerniente a la migración, estableciendo los requisitos para la entrada y salida de nacionales y extranjeros.

En el articulado de la ley que venimos analizando se establecen distintas calidades migratorias para los extranjeros que se encuentren en el territorio nacional, con diferentes prerrogativas, que señalan la misma ley.

La obligación del pago de los impuestos y derechos establecidos en la ley, se establece en el artículo 70, el cual determina que "... En relación con las materias de que esta Ley se ocupa, los extranjeros pagarán los impuestos y derechos que determinen las disposiciones legales correspondientes. " La omisión constitucional, de gravar a los extranjeros se subsana con esta disposición.

Son objeto del impuesto sobre la renta, el cual analizamos en apartados anteriores de este capítulo, los ingresos provenientes del trabajo personal subordinado, esto es, bajo la dirección y dependencia de un tercero, sin distinción de la calidad del sujeto, es decir, devienen obligados al pago del impuesto, tanto los nacionales como los extranjeros residentes en el país. La Ley General de Población en este respecto establece en su artículo 74, que " ... Nadie deberá dar ocupación a extranjeros que no comprueben previamente su legal estancia en el país y sin haber obtenido la autorización específica para prestar ese determinado servicio."

Se establece en el artículo 85 de la ley en estudio el Registro de Población e Identificación Personal, el cual estará a cargo de la Secretaría de Gobernación, en dicho Registro, se contienen los datos de todos los individuos residentes en el país y de los nacionales que residan en el país y de los nacionales que residan en el extranjero. En esta virtud, los nacionales que obtengan ingresos en el extranjero, gravables según las disposiciones de las leyes tributarias mexicanas, no pueden eludir el pago de los impuestos correspondientes, evitándose de ese modo la evasión.

En los términos del artículo 92 de la propia ley, el registro de los nacionales residentes dentro y fuera del país es gratuito y obligatorio. El de los extranjeros es también obligatorio en los casos señalados por la ley, quedando sujeto al pago de la cuota correspondiente.

Se reserva el Estado Mexicano el derecho de permitir la entrada de los extranjeros, así como el de expulsar, por razones de orden público a los mismos, como lo establece el artículo 108 del multicitado ordenamiento:

ARTICULO 108. "Son de orden público, para todos los efectos legales, la expulsión de los extranjeros y las medidas que dicte la Secretaría de Gobernación para el aseguramiento de los extranjeros en estaciones migratorias o en lugares habilitados para ello, cuando tengan por objeto su expulsión del país."

Resumiendo, la importancia de la Ley General de Población, en cuanto al tema que nos ocupa radica en las disposiciones que en materia de condición jurídica de los extranjeros se encuentran insertas en el cuerpo de la misma, además, en la regulación que hace de los nacionales que residen en el extranjero, sentando las bases para el apropiado registro y control de los mismos.

9.- Código Civil para el Distrito Federal

Es en el Código Civil donde encontraremos la más general de las reglas de solución de los conflictos de leyes, si bien no es del todo aplicable al problema que nos ocupa, es decir, no es aplicable perfectamente al campo tributario. No obstante, y supuesto que el Derecho Civil constituye el Derecho Común, resulta sumamente interesante el análisis de las normas conflictuales contenidas en él. Establece el ordenamiento en cuestión en su artículo 12 una regla general reminiscencia del antiguo derecho español:

Artículo 12. "Las leyes mexicanas, incluyendo las que se refieran al estado y capacidad de las personas, se aplican a todos los habitantes de la República, ya sean nacionales o extranjeros, estén domiciliados o sean transeúntes." En el ámbito fiscal, el principio territorialista enunciado en el precepto anterior ha sido llevado al extremo, e incluso se grava a las personas mexicanas residentes en el extranjero, como pudimos apreciar al analizar la Ley del Impuesto sobre la Renta. En refuerzo del texto del artículo 12, establece el artículo 13 del propio Código Civil :

Artículo 13. "Los efectos jurídicos de actos y contratos celebrados en el extranjero que deban ser ejecutados en el territorio de la República, se regirán por las disposiciones de este Código". La Ley General del Timbre, principalmente ha adoptado este criterio, al establecer que se causan los gravámenes contenidos en el cuerpo de la ley, cuando los actos, contratos o documentos se celebren o expidan en el extranjero, pero surtan sus efectos en el territorio nacional. (Remitimos al lector el apartado correspondiente en este mismo capítulo).

En el artículo 14 del Código Civil se establece el régimen para los bienes inmuebles, criterio en el que se ha basado la legislación impositiva correspondiente para establecer los impuestos prediales, enuncia el artículo mencionado lo siguiente:

Artículo 14. "Los bienes inmuebles sitos en el Distrito Federal, y los bienes muebles que en el mismo se encuentren, se registrarán por las disposiciones de este Código, aún cuando los dueños sean extranjeros. " No existe discusión en cuanto al Derecho del Estado para imponer a los bienes que se encuentren en su circunscripción territorial las modalidades que imponga el interés público, el crédito motivado por la posesión de bienes inmuebles, encuentra justificación en el principio enunciado por el artículo anteriormente transcrito pues de jamos bien establecido, siguiendo la acertada opinión de De la Garza que "... Cuando se trata de hechos generadores que se han producido íntegramente en el territorio nacional, no existe duda de que el crédito tributario se ha producido en favor del ente que tiene soberanía tributaria en ese territorio. " (54).

Establece el propio Código Civil, en su artículo 15, lo relativo al régimen jurídico de los actos jurídicos:

Artículo 15. "Los actos jurídicos, en todo lo relativo a su forma, se registrarán por las leyes del lugar donde pasen. Sin embargo, los mexicanos o extranjeros residentes fuera del Distrito Federal quedan en libertad para sujetarse a las formas prescritas por este Código -- cuando el acto haya de tener ejecución en la mencionada demarcación. "

En el Código Civil se contienen disposiciones generales, reglas para resolver los conflictos de leyes internacionales, que aún cuando no son enteramente aplicables al campo tributario, constituyen antecedentes valiosos, de los cuales se auxilia el legislador. Dispone

el Código en estudio, la aplicación de la ley del domicilio, en principio aún cuando determina que " las leyes que rijan la capacidad de las personas deben ser sus leyes nacionales, que tienen en cuenta el desarrollo físico e intelectual de las personas, y que especialmente han sido hechas en vista de las cualidades innatas y distintivas - de los individuos a quienes se van a aplicar. Esas leyes deben regir a la persona adondequiera que vaya, y sólo cuando estén en pugna con preceptos de orden público del país en el que se realice el acto jurídico, no serán aplicadas, porque los preceptos de orden público constituyen los principios fundamentales que cada nación ha adoptado para la organización y funcionamiento de sus más importantes instituciones sociales. " (Exposición de motivos del Código Civil).

En Materia fiscal, las leyes son de aplicación estricta, en los términos del Código Fiscal de la Federación, y por lo tanto, los sujetos mencionados en las leyes fiscales, tanto nacionales como extranjeros, están obligados al pago de las prestaciones motivadas por la realización de las actividades que las mismas leyes tributarias señalan como generadoras del crédito tributario, y no gozan más exenciones y deducciones que las establecidas en las propias leyes tributarias, aún cuando hayan pagado un doble gravamen por el mismo concepto en diferentes países, la solución, apuntamos, se encuentra en la suscripción de tratados bilaterales o multilaterales, que hasta ahora no han resultado enteramente satisfactorios, por ser la Hacienda Pública, el último de los renglones, respecto del cual los Estados están dispuestos a otorgar concesiones.

**CAPITULO IV.- " LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES COMO METODO
DE SOLUCION DE LOS CONFLICTOS INTERNACIONALES
DE LEYES EN MATERIA FISCAL "**

- 1.- Análisis de Convenciones Internacionales.
- 2.- Suscripción de Tratados Bilaterales por México --
- 3.- Hacia un Derecho Internacional Tributario.

1.- Análisis de Convenciones Internacionales

Existen dos sistemas de solución de los conflictos internacionales de leyes en materia fiscal, el procedimiento unilateral, en el cual, son los Estados los que modifican por propia voluntad su sistema fiscal, procurando que se amolde al sistema más importante, para tener así un sistema de uniformidad con respecto a los demás Estados. De este sistema nos ocupamos en el capítulo segundo de este trabajo, al analizar el desgravamiento. El segundo sistema lo constituye el procedimiento bilateral, que tiene frente al primero grandes ventajas, pues por medio de los tratados se especifican los problemas fiscales, y así se procura, por medio de la colaboración internacional, debido a razones prácticas, de uniformarlos.

Los dos sistemas tradicionales para resolver los problemas fiscales internacionales no son ya suficientes, no se emplean en la proporción deseada. Las convenciones fiscales internacionales raramente son firmadas por los países suscriptores y mucho menos ratificadas. Además, y esto es un viejo problema de índole técnico, la acción legislativa de los Estados, tanto en el plano unilateral, como en el bilateral, se ve impregnada de anarquía, carece de sistematización, como es generalmente el derecho de los Estados, y por encima del poder legislativo, no hay organismo alguno que imponga coactivamente uno de los dos sistemas.

Sin embargo, el sistema de solución bilateral, es, hoy por hoy, el más aceptable, por lo cual nos ocuparemos ampliamente de él en el desarrollo de este capítulo.

Constituyen las convenciones internacionales, una de las fuentes formales del Derecho Internacional Privado, nos referimos a las convenciones internacionales en virtud de que la base del Derecho Internacional es el consenso de los Estados miembros de la comunidad internacional, que se concretiza en los tratados internacionales, si bien la práctica y la comodidad han llevado a los tratadistas a referirse a éstos últimos como la fuente misma.

De las bondades de las convenciones internacionales, como método de solución de los conflictos de leyes, nos habla el ilustrado mexicano Arellano García en los siguientes términos "... La convención internacional, verificada entre Estados, es la fórmula más eficiente y deseada de resolver los complejos conflictos que sugiere la vigencia espacial simultánea de disposiciones normativas de diversos Estados vinculadas a una sola relación concreta." (55)

Sin embargo, los tratados internacionales tienen muchas limitaciones, y carecen de generalidad, por cuanto los mismos obligan solo a las partes y no a terceros, afirma el internacionalista mexicano César Sepúlveda que "... Los únicos (pactos) que deben estimarse - como fuentes son aquellos que se firman entre varias naciones para - declarar cuál es la ley o para codificarla o para crear una institución internacional. Lo más que se podría decir de los pactos como - fuentes es que crean derecho internacional particular." (56)

En nuestro país, se le da a los tratados internacionales la misma jerarquía que a las disposiciones constitucionales, y las leyes emanadas del Congreso de la Unión, por lo cual la validez de los mismos queda a salvo de cualquier duda, siempre y cuando el tratado en cuestión esté debidamente ratificado.

El problema de la doble imposición y la evasión fiscal internacional se ha venido incrementando con el tiempo. Antes de la Primera - Guerra Mundial, casi no existía, por cuanto la actividad económica de los individuos se desarrollaba casi totalmente dentro de las fronteras de sus respectivos Estados, el comercio internacional era raquítico, además, la carga fiscal de los Estados era soportable. Con el fin de la primera gran conflagración mundial, ésta situación cambia radicalmente. Los individuos y los bienes sufren un desplazamiento intenso. Al aumentar los gastos públicos, es lógico el aumento en los impuestos

(55) ARELLANO GARCIA CARLOS .- Op. cit. P. 56

(56) SEPULVEDA CESAR .- "Derecho Internacional Público" Quinta Edición, México, 1973. P. 93

para hacer frente a éstos. Esto provoca agudas diferencias en los diversos sistemas fiscales, afortunadamente esos cambios, esa evolución, que es de fatales consecuencias en las relaciones impositivas de los Estados coincide con la creación de la Sociedad de las Naciones, organismo que va a transformar la técnica del Derecho Internacional, pues representa el gran salto de la fase interestática a la fase superestática.

La Sociedad de las Naciones se avoca al estudio de los problemas fiscales y a tal efecto elabora un proyecto tipo de tratado relativo a la doble imposición y a la evasión fiscal. Estos proyectos son aprobados en Ginebra en 1928. La Sociedad de las Naciones trató que los diferentes sistemas fiscales se unificaran en base al sistema propuesto por los expertos del Comité Fiscal, en los " Recueil des actes internationaux ", en materia de impuestos, publicados de 1928 a 1936. Las sesiones del Comité Fiscal continuaron y así, en México en 1943 y en Londres en 1946, se elaboran nuevos modelos de convenciones. Estas convenciones consagran lo siguiente:

1.- Los inmuebles y las rentas que de ellos provienen son imponibles por el Estado donde se hallan esos inmuebles.

2.- Las rentas provenientes de las hipotecas que gravan bienes inmuebles, son imponibles por los Estados donde se hallan dichos inmuebles.

3.- Las rentas producidas por naves o aeronaves son imponibles por el Estado donde se encuentre matriculadas.

4.- (Convención de México). Las rentas provenientes de empresas comerciales, industriales y agrícolas, son imponibles por el Estado donde se explota la empresa o se ejerza el comercio.

5.- (Convención de Londres). Las rentas provenientes de empresas comerciales, industriales y agrícolas, serán imponibles por el Estado donde el contribuyente tenga su establecimiento fijo.

6.- En lo tocante a la renta global, el Estado donde el contribuyente tiene su domicilio fiscal conservará el derecho de gravar la totalidad de las rentas del contribuyente, sea que provengan de su territorio o de territorio de otro Estado.

Hacia 1946, el Consejo Económico de las Naciones Unidas, instituye una " Comisión de Fianzas " (de índole fiscal), que desborda el campo de las contribuciones para abarcar cuestiones fiscales de índole internacional.

Los convenios modelos de Londres y México, presentan un análisis extenso y técnico del problema. Se aprecian en el desarrollo de ambos, las tendencias representadas por los diferentes sectores económicos, de este modo, el Convenio de México concretiza los intereses de los países en vías de desarrollo y plantea las soluciones desde el punto de vista de la teoría de la fuente del ingreso, en virtud del gran número de capitales extranjeros que explotan los recursos de los países subdesarrollados, ya que al adoptar un criterio personal de imposición se dejaría sin recursos a las haciendas locales. La convención de Londres, se avocó a buscar soluciones que favoreciesen a los países económicamente fuertes, los países exportadores de capital, y siguen sus resoluciones la teoría del establecimiento permanente, basando este criterio en el domicilio fiscal de la casa matriz. Son algunas de las materias más significativas, a las cuales se enfocaron la mayoría de los estudios, el impuesto a la industria, la imposición de capitales, y la explotación de materias, amén del uso de marcas y patentes.

Debemos distinguir, en cuanto al método internacional de solución de los conflictos de leyes (fiscales), tres tipos, a saber:

a) Convenciones internacionales suscritas por la mayoría de los países civilizados. La elaboración de reglas universales tendientes a uniformar el sistema fiscal, en el mundo es el principal objetivo de éste, aún cuando requieren de una ratificación plena por parte de todos los Estados suscriptores, lo cual es difícil de lograr. La suscripción de este tipo de convenios es el camino adecuado para lograr la unificación de los sistemas impositivos, eliminando la diversificación de leyes tributarias.

b) Uniones restringidas, las cuales agrupan sólo a un número determinado de estados que acusan semejanzas en sus sistemas tributarios.

c) Acuerdos bilaterales, los cuales han proliferado a raíz de la Primera Guerra Mundial, por gozar de la ventaja de limitarse a poner en armonía dos sistemas distintos, enuncia Arjona Colomo que "... Los tratados bilaterales, exponente máximo de colaboración, es un auxiliar magnífico de acercamiento y de unión." (57)

Es de mencionarse el proyecto presentado por el Lic. Hugo B. - Margáin al H. Congreso de la Asociación Fiscal Internacional, celebrado del 10. al 5 de octubre de 1956, dicho proyecto contiene los puntos de vista de los países subdesarrollados, los cuales giran en definitiva en torno al principio de la fuente gravable, en tratándose del impuesto sobre la renta, que es el gravamen que mayores ingresos reporta a los Estados modernos. Dicho proyecto contiene normas de solución, - enteramente aplicables en sistemas que tengan similitudes, así, el artículo 4, sitúa la fuente del ingreso gravable para cada tipo de impuesto (al trabajo, al capital, o a la combinación de ambos), a fin de -

(57) ARJONA COLOMO MIGUEL.- " Derecho Internacional Privado ". Parte especial. Editorial Bosch. Barcelona - 1954 p. 578 y S.S.

evitar la doble imposición. Por su parte el artículo 5 contiene una disposición que obliga a cada país a reconocer que sus tributos gravarán únicamente los ingresos que provengan directamente de fuentes situadas dentro del territorio de cada uno de ellos, excluyendo así la posibilidad de que el otro estado reincida sobre el mismo ingreso. En el resto del articulado se especifican los conceptos fundamentales, tales como la residencia, ubicación de la fuente, reversión de ésta y aborda el problema de cada una de las actividades industriales, estableciendo bases especiales de tributación para cada una de ellas, a fin de evitar la doble imposición. Se establecen asimismo, algunas deducciones con cargo a la Hacienda más favorecida, sin dejar de adoptar la posición de que el país que en principio tiene el derecho de imponer es aquél en el cual se ubica la fuente del ingreso materia del impuesto.

Atentos a que los países americanos, con excepción de los Estados Unidos y Canadá, adoptan el criterio de ubicación de la fuente del ingreso para establecer el derecho que tiene el país a gravar los ingresos producidos por esas fuentes, es difícil lograr un acuerdo bilateral con los demás países para evitar la múltiple exacción internacional y la evasión fiscal aparejada a esta, principalmente con los países europeos, los cuales emplean criterios de atribución completamente diferentes. Tal vez por esa razón la suscripción de tratados de índole impositivo se haya visto tan limitada en nuestro continente, no así en Europa donde han alcanzado gran técnica, y hoy por hoy, contribuyen a aliviar los problemas originados por los conflictos de leyes fiscales a nivel internacional.

En defensa del anterior aserto, cabe mencionar que en el Código de Bustamante no se menciona el problema de la doble imposición internacional, ni de la evasión fiscal, supuesto que los Estados americanos, son reacios a la suscripción de tratados en materia fiscal.

Los países europeos, los Estados Unidos de América y los países africanos si se han avocado a la suscripción de tratados bilaterales, principalmente en las siguientes materias:

- A) Acuerdos relativos a los impuestos sobre la renta y sobre los bienes.
- B) Acuerdos relativos a los tributos extraordinarios sobre el capital.
- C) Acuerdos relativos a la tributación de las empresas de transporte aéreo.
- D) Acuerdos destinados a eximir a las aeronaves de derechos sobre los combustibles y lubricantes.
- E) Acuerdos relativos a la tributación de las empresas de transporte marítimo.
- F) Acuerdos relativos a la tributación de las empresas de transporte marítimo y aéreo.
- G) Acuerdos suscritos en relación a los impuestos que gravan la circulación de vehículos automotores.
- H) Acuerdos relativos a los impuestos sobre las sucesiones y donaciones.
- I) Acuerdos para eximir del pago de derechos de aduana al material de propaganda destinado a estimular el turismo.

Es de esperarse, que el período de suscripción de tratados bilaterales en materia impositiva, pronto se vea rebasado por la suscripción de acuerdos multilaterales, que estipulen la creación de organismos que se encarguen de vigilar el exacto cumplimiento de las disposiciones contenidas en las convenciones, ya que de no ser así, el problema seguirá latente durante muchos años más.

2.- Suscripción de tratados bilaterales por México

En el campo de los tratados sobre doble imposición y evasión fiscal, nuestro país ha seguido la tónica de los países latinoamericanos, esto es, la de no otorgar ninguna concesión, empero, se vislumbra ya un cambio de actitud concretizado en la suscripción de dos tratados en materia fiscal, con los Estados Unidos de América y con Canadá, cuyos textos transcribiremos en el desarrollo de este apartado, analizando los principios que se contienen en los mismos.

El más antiguo de estos tratados data de 1964, y fue celebrado con los Estados Unidos de América con objeto de evitar la doble imposición sobre los ingresos provenientes de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes de México. A continuación transcribimos el texto íntegro del mencionado tratado:

Estados Unidos de América

ACUERDO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE LA OPERACION DE BARCOS MATRICULADOS Y AERONAVES REGISTRADAS BAJO LAS LEYES DE MEXICO.

- Celebrado por canje de notas fechadas en Washington D.C. el 7 de agosto de 1964.

No se sujetó a ratificación.

Washington D.C. a 7 de agosto de 1964.

SEÑOR SECRETARIO:

Tengo el honor de referirme a la nota de Vuestra Excelencia, de esta misma fecha, en la cual se estipula que, con el fin de evitar la doble imposición sobre los ingresos provenientes de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes de México, el Gobierno de los Estados Unidos de América está de acuerdo en otorgar título de reciprocidad, la exención del mencionado impuesto a cor-

poraciones organizadas en México y a individuos ciudadanos de México - no residentes en Estados Unidos de América, en los términos especificados en dicha nota.

Recíprocamente, el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos conviene en lo siguiente:

1.- El Gobierno de México, con base en la exención equivalente que conceda el Gobierno de los Estados Unidos de América a ciudadanos de México y a corporaciones organizadas en México, excluirá del ingreso bruto y otorgará exención de impuestos a todos los ingresos obtenidos:

- a) Por una corporación organizada en Estados Unidos de América
- b) Por una persona física individual que sea ciudadano de los Estados Unidos de América y no sea residente en México, provenientes de la operación de uno o más barcos matriculados o aeronaves registrados bajo las leyes de Estados Unidos de América.

2.- Para los fines de este acuerdo:

a) La frase " operación de un barco o barcos " y " operaciones de aeronaves ", significa el negocio o la empresa realizados por dueños o fletadores de barcos o aeronaves, según sea el caso, de transporte de personas, incluso el embarque y desembarque de pasajeros, y el transporte de artículos, correspondencia y bultos postales, y otros cargamentos incluyendo la carga y descarga de los mismos.

b) El término " ingresos ", significa los ingresos derivados de las actividades descritas en este párrafo, incluso la venta de boletos en México.

3.- Las exclusiones y exenciones estipulados en el párrafo 1:

- a) Serán otorgadas aún cuando la corporación fuera residente en

México en virtud de dedicarse al comercio o a negocios en el país, en cualquier tiempo dentro del año fiscal y aún cuando las personas físicas hayan estado dedicadas en México al comercio o a negocios dentro del año fiscal, independientemente de las actividades que constituyan tales comercios o negocios;

y

b) Serán aplicables respecto de años fiscales a partir del primer día de enero de 1964.

4.- Cualquiera de los dos gobiernos podrá dar por terminado este acuerdo con aviso previo de seis meses por escrito al otro Gobierno y, en tal caso, el acuerdo dejará de surtir efectos respecto de años fiscales contados a partir del día primero de enero siguiente a la expiración del período de seis meses.

Mi Gobierno considera que la nota de Vuestra Excelencia junto con esta nota en respuesta aceptando los términos propuestos, constituyen un acuerdo entre los dos gobiernos, que entra en vigor en la fecha de la presente nota.

Reitero a Vuestra Excelencia las seguridades de mi más alta y distinguida consideración.

Embajador

(f) ANTONIO CARRILLO FLORES,

Excelentísimo señor Dean Rusk.
Secretario de Estado.
Washington D.C.

Se ocupa el tratado suscrito en el Canadá, con fecha 29 de enero de 1974 de la doble imposición a las utilidades provenientes de la operación de naves en tráfico internacional:

Tlatelolco, D.F., a 29 de enero de 1974.

Excelencia:

Tengo a honra referirme a la atenta Nota de Vuestra Excelencia número 20, fechada el día de hoy, cuyo texto vertido al español es el siguiente:

" Tengo el honor de referirme a las conversaciones que tuvieron lugar recientemente, entre representantes de nuestros dos Gobiernos, - a fin de llegar a un Acuerdo para evitar la doble imposición sobre los ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves, en tráfico - internacional. Como resultado de estas conversaciones he recibido instrucciones de mi Gobierno para proponer al de Vuestra Excelencia la celebración de un Acuerdo entre el Gobierno del Canadá y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos en los siguientes términos:

1.- El Gobierno del Canadá eximirá del impuesto sobre la renta, - así como de cualquier otro impuesto con el que grave las utilidades que obtenga cualquier empresa mexicana provenientes de la operación de barcos o aviones, en tráfico internacional.

2.- El Gobierno de México eximirá del impuesto sobre la renta, así como de cualquier otro impuesto que grave las utilidades que obtenga - cualquier empresa canadiense provenientes de la operación de barcos o aviones, en tráfico internacional.

3.- La exención de impuestos prevista en los párrafos 1 y 2 que anteceden, también se aplicará a las utilidades mencionadas en esos - párrafos que sean obtenidas por la participación de una de dichas empresas en un acuerdo o asociación con otras, o en cualquier entidad - que opere internacionalmente.

4.- Para los propósitos de este Acuerdo:

(a) La frase " Empresa Canadiense " significa el Gobierno del Canadá, o una persona física (que no sea nacional de México) normalmente residente en Canadá y que no resida normalmente en México. También significa una corporación u otra entidad o conjunto de personas o una persona moral organizadas conforme a la ley canadiense y que, para efectos fiscales canadienses resida en Canadá y cuyo negocio principal sea el transporte de pasajeros, carga o correo; en francés el término " Société " incluye una " Corporation " dentro del significado de la ley canadiense..

(b) La frase " Empresa Mexicana " significa el Gobierno de México, o una persona física (que no sea nacional del Canadá) normalmente residente en México y que no resida normalmente en Canadá. También significa una corporación u otra entidad o conjunto de personas o una persona moral organizadas conforme a la ley mexicana y que, para efectos fiscales mexicanos, resida en México y cuyo negocio principal sea el transporte de pasajeros, carga o correo.

(c) Con relación a una empresa canadiense, la frase " tráfico internacional " significa cualquier transporte de pasajeros, de carga o de correo por una aeronave. También significa cualquier transporte de pasajeros, carga o correo por un barco, en viaje que se realice por más de un país, excepto en el caso en el que el barco sea usado principalmente para transportar pasajeros, carga o correo exclusivamente entre localidades dentro del Canadá.

5.- Para la aplicación de este Acuerdo por uno de los Gobiernos contratantes, cualquier término no específicamente definido tendrá, a menos que el contexto lo requiera en forma distinta, el significado que le corresponda conforme a las leyes de dicho Gobierno relativos a los impuestos materia de este Acuerdo.

6.- Este Acuerdo surtirá sus efectos respecto de los ejercicios - fiscales que hayan empezado el 1o. de enero de 1973 o con posterioridad.

7.- Este Acuerdo estará en vigor por tiempo indefinido, pero cualquiera de los dos Gobiernos puede, el 30 de junio de junio o antes, - de cualquier año, después de 1974, notificar su terminación al otro - Gobierno. En tal caso, el Acuerdo dejará de estar vigente para los - ejercicios fiscales que comiencen el 1o. de enero, o posteriormente, - del año de calendario siguiente al que se hubiere hecho la notificación.

Si las proposiciones anteriores son aceptables para el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, propongo que esta Nota, que es auténtica en inglés y francés y su respuesta, que será auténtica en español, constituyen un Acuerdo entre nuestros dos Gobiernos. "

En respuesta tengo el honor de manifestar a Vuestra excelencia - que mi Gobierno acepta la propuesta contenida en la Nota antes transcri^{ta} y, en consecuencia, considera que dicha Nota y la presente constituyen un Acuerdo entre nuestros dos Gobiernos.

Aprovecho la oportunidad para renovar a Vuestra Excelencia el testimonio de mi más alta consideración.

(f) Emilio O. Rabasa

A su Excelencia
Mitchel Sharp,
Secretario de Estado para Asuntos Exteriores
del Canadá

Habida cuenta de que las empresas de transporte y carga operan en diversos países, los ingresos obtenidos por las mismas recienten el fenómeno de la doble o múltiple tributación, por cuanto que las leyes - del impuesto sobre la renta (principalmente), como la de nuestro --

país, como lo vimos al hacer el análisis de la misma, establecen diversos criterios de atribución para considerar como gravables los ingresos obtenidos por las personas físicas y morales que operen en el propio territorio o en territorio extranjero, es digna de elogio la actitud de nuestro gobierno al suscribir los acuerdos que transcribimos. En ambos apreciamos el interés por parte de los gobiernos por unificar los criterios básicos, tales como el concepto de ingreso, de residencia y el de la actividad respecto a la cual se otorgará exención de impuestos. Es de desearse que proliferen este tipo de tratados, ya que representa ventajas sobre los de tipo multilateral, porque las diferencias entre dos legislaciones tributarias son más fáciles de solucionar que el de una pluralidad, además, la ratificación de los tratados multilaterales es el punto que hecha abajo los esfuerzos realizados por los especialistas en cuanto a la doble tributación.

3.- Hacia un Derecho Internacional Tributario

El Derecho Internacional Privado se ocupa del estudio de tres cuestiones fundamentales, a saber: La Nacionalidad, la Condición Jurídica de los Extranjeros y los Conflictos de Leyes. Dejamos perfectamente establecida la importancia de los dos primeros, por cuanto constituyen cuestiones previas de la tercera, esto es de los conflictos de leyes. En su oportunidad, hicimos las consideraciones pertinentes a efecto de dejar demostrado que a la materia fiscal, al igual que todas las otras ramas del derecho, eran aplicables las soluciones del Derecho Internacional Privado por cuanto los conflictos internacionales de leyes (esto es, la sujeción de una sola situación jurídica con las normas de dos o más estados en virtud de la existencia de puntos de conexión) no excluyen al Derecho Fiscal.

Ahora bien, es innegable la importancia del Derecho Tributario, que en suma va a establecer los presupuestos de hecho para gravar a las personas, basados en los criterios de atribución que se considere, re-ditarán mayores ingresos a la administración hacendaria. Constituye en efecto, el Derecho Fiscal el medio por el cual los Estados Modernos proveen a las necesidades públicas, a la subsistencia misma de la organización estatal. Por tal motivo, las concesiones que se dan en las otras ramas del Derecho a los ciudadanos de países extranjeros, son difíciles de otorgar en materia de exacciones fiscales. Por esta razón es conveniente que los problemas originados por los conflictos de leyes en materia fiscal - concretamente la doble imposición internacional y la evasión fiscal, en un futuro que esperamos no sea lejano, se resuelvan a través de una nueva rama del Derecho, a quienes algunos autores han dado en llamar "Derecho Internacional Tributario", el cual tiene su origen en el Derecho Internacional Privado, entiéndase bien, y no es ajeno al mismo.

Juan José Forn's dice que el Derecho Internacional Privado no es suficiente para resolver los problemas fiscales en el campo internacional, para reforzar sus argumentos aduce que no es posible una verdadera relación tributaria entre los diversos países de la comunidad

internacional, dado el principio de soberanía territorial, así lo manifiesta en su obra, en los siguientes términos " ... Al suponer, en un sentido estricto, la relación tributaria la existencia de un poder capaz de imponer coercitivamente a un sujeto pasivo, en función de su propia voluntad autónoma, un gravamen, es evidente que al estar constituida la comunidad internacional por entes recíprocamente coordinados; y no subordinados a un poder superior, no se pueden dar relaciones tributarias entre los Estados soberanos " (58). Es verdad que cada Estado tiene, independientemente de los demás, la facultad de imponer gravámenes a las personas físicas y jurídicas que radiquen en su territorio, pero, atentos al principio de la nacionalidad, las personas que radiquen fuera del país pero que en su estancia en el extranjero usen de los diversos sistemas consulares que el país de origen sostiene en el extranjero, es evidente que están obligados a contribuir a los gastos que por estos conceptos se originen, y de este modo, y contradiciendo las ideas de Forn, podemos decir que aunque sea en una mínima proporción, los Estados modernos sí tienen relaciones tributarias, al invadir la esfera administrativa de otros Estados para imponer a sus nacionales. Un Estado, en cuyo territorio radiquen súbditos de otros países gravará a éstos, aunque estos también sean gravados por la Administración de su país de origen, dando lugar a una doble imposición, que es - por decirlo así, el menor de los males, o bien la evasión fiscal, que es, de suyo, el mayor de los problemas porque cuando se presenta, ninguna de las Administraciones recibe lo que en Derecho le corresponde, y puesto que el Estado precisa de medios para llevar a cabo sus funciones, el desarrollo de las mismas (a saber, la satisfacción de las necesidades públicas y el bien común) se verá frenado, con el consiguiente - descontento público hacia el Gobierno.

El Derecho Internacional Tributario está llamado a superar las soluciones que por ahora ofrece el Derecho conflictual, esto es, el Derecho Internacional Privado, antiéndase bien, a superarlas, por medio de

(58) FORNS, JOSE JUAN.- " La doble imposición internacional ". Cámara Oficial de Comercio de Madrid 1960.p.7

la especialización. De este modo el Derecho Internacional Tributario - será una rama autónoma del Derecho Internacional Privado.

Udina, citado por Forns nos da una definición del Derecho Internacional Tributario, nueva Rama de la Ciencia Jurídica, que a su juicio, está llamada a resolver los problemas que se suscitan en el Derecho - Tributario a nivel internacional, el autor italiano dice "... Cabe configurar el Derecho Internacional Tributario, como el estudio sistemático, tanto de las normas de coalición que limitan la capacidad impositiva de cada estado, frente a un dado hecho, como las que regulan la comprobación y ejecución de aquellas, haciendo factible la actuación de - los fines esenciales que fija la voluntad normativa (59)

Y el propio Forns define a la nueva disciplina del siguiente modo: "... Es el conjunto de normas que regulan las relaciones tributarias de cada Estado frente a las propias de los otros Estados, respecto a hechos o sujetos que caen a la vez en el ámbito de una jurisdicción fiscal" - (60) Nótese que la definición dada por el autor español, es muy similar a la del Derecho Internacional Privado, aun cuando lo hace en otros términos.

De las bondades de la disciplina defendida, nos habla el multicitado Forns en los siguientes términos: "... La idea de un derecho tributario internacional rompe, pues, el principio de la omnipotencia fiscal de cada Estado, para lograr la coexistencia entre los diferentes sistemas tributarios, y alcanzar una mayor justicia impositiva (61)

La existencia de esta nueva rama del derecho supone la creación de normas de coordinación entre los sistemas tributarios de los Estados, que están obligados en el plano internacional a la reciprocidad. (deber-derecho)

(59) UDINA MANLIO. Citado por J.J.FORNS. Op. Cit. p. 7

(60) FORNS, JOSE JUAN.- Op.Cit.p.11

(61) IDEM.-

Los Estados no son libres de regular su sistema tributario por - cuanto se encuentran ante limitaciones, entre ellos, la soberanía de - los otros Estados. Así, por ejemplo, las disposiciones fiscales de - un Estado pueden afectar intereses de cosas, relaciones o personas no sujetas, total y plenamente a su jurisdicción. Los Estados reconocen, aun cuando tácitamente, la existencia de ciertos principios internacio- nales, tales como el de la reciprocidad - por ejemplo, el trato espe- cial a ciertos sujetos con características y cualidades especiales, co- mo los diplomáticos y funcionarios consulares. A partir de ese recono- cimiento y el de las Convenciones Internacionales, tendrá lugar el su- gimiento del Derecho Internacional Tributario.

Las fuentes de la nueva disciplina son las siguientes:

I. Normas generales internacionales de orden tributario sustancial (derecho material)

a) Convenios Modelo, redactados por la Sociedad de las Nacio- nes para evitar la doble imposición sobre rentas y patrimonios.

b) Acuerdos del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones - que culminaron en los Convenios Modelo de México y Londres, a los cua- les ya hemos hecho alusión.

II. Normas concretas internacionales de orden tributario sustancial, deducibles de los tratados bilaterales sobre Doble Imposición.

III. Principios aclaratorios de carácter especial, referentes al or- den tributario sustancial, encerrados en las publicaciones realizadas - por los órganos competentes de la Sociedad de las Naciones y sugerencias al respecto, de la Cámara de Comercio Internacional.

IV. Normas generales internacionales de orden tributario instrumen- tal (adjetivo). Consistentes en Acuerdos de las Comisiones y del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones sobre asistencia, administrativa y judicial a efectos tributarios.

V. Normas concretas internacionales de orden tributario instrumental. Esto es, los acuerdos entre Estados para regular la asistencia administrativa y judicial.

VI. Principios aclaratorios de carácter especial, referentes al orden tributario instrumental. Aclaraciones y publicaciones de la Sociedad de las Naciones y de la Cámara de Comercio Internacional sobre la materia.

VII. Normas particulares del sistema tributario nacional.

Evidentemente, la nueva disciplina no tiene visos de fructificar por ahora, dado que las normas tributarias, para que sean perfectas, implican la posibilidad de hacer cumplir coercitivamente la obligación establecida en el texto legal y ¿Existen acaso Organos Internacionales con poder coactivo para obligar a los Estados a cumplir con las disposiciones contenidas en los convenios internacionales?

**CAPITULO V.- " LOS PARAMETROS Y LOS CONFLICTOS INTERNACIONALES
DE LEYES EN MATERIA FISCAL "**

1.- Orden Público. 2.- Fraude a la Ley. 3.- Calificación. 4.- Reenvío

1.- Orden Público

Constituye el Orden Público, una de las excepciones que invoca el juez nacional que, acorde a la norma conflictual del país deba aplicar derecho extranjero, para no hacerlo.

Resulta difícil definir el orden público. En cuanto al mismo, - existen diversidad de criterios de los estudiosos del Derecho Internacional Privado. El Código de Derecho Internacional Privado resultado de la Sexta Conferencia Panamericana establece en sus artículos 4 y 5 lo siguiente:

ARTICULO 4. Los preceptos constitucionales son de orden público internacional.

ARTICULO 5. Todas las reglas de protección individual y colectiva establecidas por el derecho político y administrativo, son también de orden público internacional, salvo el caso de que expresamente se disponga en ellos lo contrario.

El Derecho Fiscal es una rama del derecho administrativo, tal vez la más importante, supuesto que constituye el fundamento legal para que el estado se provea de los recursos para satisfacer las necesidades colectivas.

En Derecho Internacional Privado, Derecho típicamente conflictual, el Orden Público constituye uno de los impedimentos para la aplicación del Derecho extranjero.

El Orden Público, dice el Dr. Arellano García "... Se caracteriza porque habiendo resultado competente la norma jurídica extranjera, al decidirse el conflicto de leyes no se aplica la norma jurídica extranjera " (62).

Los intereses que se invocan para no aplicar la norma jurídica extranjera que resulta aplicable en los términos del Derecho Internacional Privado Nacional, son de una gran subjetividad, pues es evidente - que cada Estado argüirá, con todos los elementos posibles, que la norma extranjera lesiona los intereses de la comunidad.

En el Orden Público podemos apreciar la concurrencia de los siguientes elementos:

1.- La existencia de un conflicto de leyes. Esto es, dos normas de diferentes países pretenden regir una sola situación concreta. En nuestro caso, dos administraciones pretenden gravar un hecho o acto a la vez.

2.- La norma de conflicto establece la competencia de la norma jurídica extranjera.

3.- Hay una decisión del juez nacional para no aplicar la norma jurídica extranjera por haber oposición de esta al Orden Público.

4.- En consecuencia, el Orden Público constituye un elemento para no aplicar la Ley extranjera.

Pérez Verdía, citado por el Dr. Arellano García nos dice que --- "... La noción de Orden Público Internacional es contingente y variable y sufre las influencias del tiempo y del medio en que existe estando sometido a una amplia interpretación judicial ".

Siempre oportuno en las cuestiones más difíciles del Derecho Internacional Privado, Carlos Arellano García enuncia tres elementos orientadores, que, a nuestro juicio, nos permiten eliminar la subjetividad de que adolece el concepto de Orden Público. El iusprivatista mexicano nos dice que "... El orden público es un remedio que impide la aplicación de la norma jurídica extranjera competente, pues de apli-

carse, provocaría un malestar social, impediría la satisfacción de una necesidad colectiva o evitaría la obtención de un beneficio para el conglomerado ". (63)

En la materia fiscal, como quedó demostrado en el desarrollo de este trabajo, las concesiones que otorga cada Estado son mínimas, y salvo las exenciones y desgravamentos contenidos en su legislación tributaria; así como en los tratados bilaterales y las convenciones fiscales internacionales debidamente ratificadas, no existe la posibilidad de aplicar el derecho extranjero.

En el caso de que alguna norma de conflicto diera al Estado co-litigante la facultad de gravar un hecho, podría invocarse por la Administración afectada que se está evitando la obtención de un beneficio para el conglomerado, y por lo tanto no habrá lugar a la aplicación del derecho extranjero. Esto no es así en la práctica, porque los conflictos internacionales de leyes, son sumamente específicos y se reducen a la doble o múltiple tributación y a la evasión fiscal.

Señalaremos, para finalizar este apartado que en las Convenciones sobre Derecho Internacional Privado en los que ha participado nuestro país (entre ellos la Sexta Conferencia Panamericana), no encontramos normas de solución a los conflictos de leyes fiscales.

2.- Fraude a la Ley

Cuando examinamos los conflictos de leyes en materia fiscal dejamos establecido que estos podían presentarse en dos aspectos, uno positivo, que era la Doble o Múltiple Imposición y otro negativo, el fraude a la ley, omitimos en aquella parte hablar ya profundamente sobre este último o EVASION FISCAL. A efecto de analizar con mayor cuidado el aspecto negativo del problema, vamos en este capítulo y apartado a hacer un estudio de este importante aspecto tanto en el Derecho Internacional Privado como en el Derecho Fiscal.

En Derecho Internacional Privado entendemos por fraude a la ley, todo medio que conduce a desvirtuar el contenido de la norma jurídica, efectuando actos que por lo menos formalmente respetan la letra de la ley, o bien para utilizar una terminología apropiada a nuestro campo (fiscal) y siguiendo a J.J. Forn. "Fraude a la ley será la utilización de los puntos de conexión jurídica que se ofrecen como presupuesto de la norma internacional de tal suerte que se provoque un contacto ficticio con el fin de evitar el efecto de la ley propia". (64) El fin que se persigue en la evasión de un ordenamiento no provechoso (el propio) para acogerse a otro más beneficioso.

En Derecho Internacional Privado, el fraude a la ley es una de las excepciones que invoca el juez nacional para no aplicar la ley extranjera, cuando en justicia deba aplicarse esta última, al respecto J.J. Forn dice que "La noción fraude a la ley se constituye como medio adecuado de que dispone el Estado, cuando no tiene otro recurso a emplear, para restaurar la situación inicial o verdadera de aquellos que voluntariamente se colocan en una situación tal que pueden invocar a su favor, contra su primitivo ordenamiento jurídico leyes extranjeras (conexión buscada de intento como ineficaz)" (65)

(64) FORNS, José Juan.- "La doble imposición internacional". Cámara Oficial de Comercio de Madrid. 1960.p.2.

(65) IDEM .- p.23.

La noción del fraude a la ley se basa en el aforismo **FRAUS OMNIA OMNIA VITIAT** (El fraude todo lo vicia) .

A mayor abundamiento, consideramos pertinente enunciar la siguiente ley de Derecho Romano ... " *Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet; infraudem vero, qui salvis verbis sententiam ejus circumvenit.*" (Obra contra la ley quien hace lo que la ley prohíbe; y en fraude de la ley, quien salva sus palabras, pero elude su sentido " -- (66).

Aquí, en todo caso, de lo que se trata es de restablecer el imperio del ordenamiento jurídico, cuando la acción del sujeto hace inoperante el sistema jurídico que le corresponde, sin necesidad de invocar reglas de otros ordenamientos jurídicos.

Verplaeste, (citado por JJ. Fornas, op. cit.) dice que ... " La situación del fraude a la ley, descansa donde los hechos crean el derecho ". Es decir, el punto de partida del fraude a la ley, se encuentra en los hechos y no en el derecho. Y dice Fornas que ... " Nadie dudará de la existencia del fraude a la ley mientras descansa en los hechos. " (67) Esta es una práctica corriente y tiene por objeto variar los hechos de forma legal adoptando la regulación más favorable.

Tomando en cuenta que el origen del fraude a la ley, es, como lo hemos visto, la intencionalidad del sujeto podemos enunciar los siguientes elementos para que éste pueda configurarse:

ELEMENTOS PARA QUE PUEDA CONFIGURARSE EL FRAUDE A LA LEY.

1.- Necesidad de que la letra de la ley se observe, de no ser así, no habrá fraude a la ley, sino una violación de la ley (Ya sea que el sujeto actúe o deje de hacerlo efectuando u omitiendo una condición que

(66) Paulo: Lib. I, tit. III, ley 29.

(67) J.J. FORNAS, Op. cit. p. 23

el derecho estima obligatoria).

2.- Que exista una diferencia clara entre la ley interna y la ley externa aplicada. La diferencia debe ser tal, que afecte al Orden Público del fuero. (para mejor comprender esta cuestión suplicamos al lector que se remita al apartado correspondiente.)

3.- Intención Deliberada de defraudar la ley del fuero (Ya hemos dejado sentado que el fraude a la ley radica en la intención del sujeto pasivo.)

TRASLADANDO ESTOS CONCEPTOS AL CAMPO TRIBUTARIO TENDREMOS:

Habrà fraude a la ley cuando el contribuyente, de hecho, pueda - eludir la ley propia, transfiriendo su domicilio o sus bienes al extranjero, es decir, variando la relación personal o territorial que supone la posibilidad del ejercicio de la facultad impositiva de carácter activo y subsumiendo en ese otro ordenamiento jurídico tributario los posibles objetos de la relación. Ahora bien, no siempre el sujeto que así actúa busca obtener un tratamiento más beneficioso fiscalmente hablando, sino que puede actuar con otras motivaciones, tal es el caso de la fuga de capitales recientemente sufrida por nuestro país en que la conducta de los capitalistas se determinó no sólo en las comparaciones tributarias (que por lo demás, en México las contribuciones son bajas en relación a otros países de mayor desarrollo), sino en la apreciación de situaciones económicas, políticas y sociales en general, que en ese momento representaban inseguridad para su persona y sus bienes. (al menos así lo consideraron ellos).

Si bien la figura del fraude a la ley permite a la administración volver el hecho impositivo a su estado original, no debe usar este medio, a menos de que no disponga de otras medidas, de otros procedimientos. Esto porque el Estado tiene medios suficientes para evitar los actos desvinculantes que el contribuyente pueda utilizar en un momento

dado para salir de su jurisdicción.

Por otra parte, cabe recordar que en materia fiscal las normas - son de INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA, como lo establece la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Bástenos un ejemplo:

LEYES FISCALES.- Por su naturaleza deben aplicarse estrictamente, sin que sea conveniente ni legal dejar su interpretación al arbitrio de los funcionarios y empleados, y menos aún tratándose de la imposición de sanciones, las que deben estar determinadas por disposiciones expresas. (R.T.F., agosto de 1937). Resolución de agosto 12 de 1937, exp. 2319/937, exp. 2319/937, pág. 3274) (68)

Al ser las leyes fiscales de interpretación estricta, no es posible el examen de la intencionalidad del sujeto, que constituye uno de los presupuestos del fraude a la ley, siempre que actúa conforme a ésta para evitar su aplicación acogiéndose al imperio de otra más favorable.

La conducta de un sujeto que trata de esconder, cubrir o hacer - aparecer como existentes, determinadas circunstancias que le unen con un ordenamiento diverso al suyo no puede calificarse como fraude a la ley (por las razones antes expuestas), lo que tendremos será un actuar ilegal, sujeto a sanciones administrativas o penales y que se denomina EVASION FISCAL. (Ginaudi).

La evasión tiene como presupuesto jurídico, la ejecución de un hecho ilícito (acción u omisión), por parte del sujeto pasivo que no se acoge a los medios lícitos que tiene para sustraerse a la obligación tributaria.

Debe distinguirse en todo caso, entre la exportación de capitales y la evasión fiscal. En tanto que la exportación de capitales - - -

(68) FERNANDEZ Y CUEVAS JOSE MAURICIO.- " Jurisprudencia en Materia Fiscal, " 1937-1970. Editorial Jus. p. 63.

no entraña conceptos fiscales, la evasión sí, pues supone eludir el pago de impuestos a través de un acto voluntario, ya sea por negligencia o porque se ha cometido un error. En el ámbito internacional puede efectuarse eludiendo la declaración de rentas cuando un ciudadano de un país A, posee en otro Estado B fuentes de ingreso que le proporcionan una renta, cuya existencia oculta al fisco en que tiene su domicilio.

La evasión fiscal tiene similitud, en su origen con la Doble Imposición, pues muchas veces es consecuencia de los mismos fenómenos de ésta (recordemos que la evasión fiscal es el aspecto negativo de los conflictos de leyes fiscales y la Doble Imposición el positivo). Es decir, un sujeto pasivo que actúa conforme a un determinado orden contraviene las disposiciones de otro ordenamiento que tiene injerencia en el hecho que dió origen a la obligación tributaria. En este caso la figura de la evasión fiscal, se configura porque hay antagonismo de dos sistemas tributarios en el que los dos pretenden imponer un mismo hecho (supuesto del Derecho Internacional Privado - o Derecho de conflicto) J. J. FORNS nos aclara la figura de la evasión fiscal - - diciendo ... " La evasión fiscal se configura en ciertos casos como un antagonismo nacido de la obligación legal que impone un sistema tributario frente a otro sistema de igual categoría que puede conducir, en esos supuestos, a caracterizar como acción voluntaria del contribuyente lo que en último término no es sino una exigencia legislativa de uno de los Estados con el que se tiene relación tributaria. " (69)

La evasión fiscal es el reverso del problema de la doble imposición, pues, en el primero de los casos resulta perjudicado el sujeto activo, es decir, la Administración Tributaria de alguno de los países o de ambos que deja de percibir un gravamen por un hecho que se realiza dentro de su ámbito territorial o se percibe por uno de sus nacionales, aun cuando esas rentas provengan del extranjero.

J.J. Fornas, hace una mención a la figura del fraude a la ley a cargo del propio Estado, lo cual suena contradictorio, pero puede configurarse muy a menudo, al respecto dice ... " Se entiende por tal (por fraude a la ley), la configuración formal que un Estado puede ofrecer a sus impuestos propios, para eludir el cumplimiento de una obligación contractual nacida de un tratado suscrito, sobre la forma de eliminar la doble imposición " (70)

Se da este fenómeno cuando en un tratado se enuncian los impuestos y contribuciones que abarca, pero no se establece cláusula de que las imposiciones posteriores, de contenido idéntico a las previstas sea de la competencia del Estado con exclusión de los originados en otras esferas tributarias.

En el primer caso, el Estado suprime un impuesto formalmente, pero lo reconstruye bajo otro nombre, lo que constituye una artimaña, el Estado actúa en su provecho en fraude a la ley Convencional instituida - por el tratado.

En el segundo caso, se deroga una imposición por uno de los Estados, para trasladarla, en virtud de una delegación potestativa, a otra esfera tributaria no prevista en el convenio. En suma, el fraude a la ley por parte del propio Estado entraña una intención por parte de él, de ir en contra de lo convenido, aunque aparente ante el otro Estado - que formalmente lo cumple.

La causa principal que da origen a la evasión fiscal es la doble imposición. Una doble imposición considerable, provoca que el contribuyente trate de evitarla y, por tanto, eluda la carga tributaria, no sólo de ésta sino de toda la carga fiscal. Cuando el contribuyente se encuentre a salvo de la doble imposición, se le podrá exigir, apelando a su responsabilidad ciudadana, como contrapartida a la seguridad de no pagar un doble tributo, el que no eluda los impuestos

3.- Calificación

Siempre que se presente un conflicto de leyes (vigencia simultánea de normas jurídicas) hay la necesidad de encuadrar la situación concreta en el marco de una figura jurídica determinada. Después de que se haya encuadrado al hecho o acto jurídico en una institución jurídica, se estará en posibilidad de determinar cual va a ser la norma jurídica aplicable.

Puede acontecer que en el momento en que dos leyes o normas jurídicas entren en colisión al pretender regir simultáneamente una sola situación concreta, ésta se encuentre encuadrada dentro del marco de una misma institución jurídica. En este supuesto, el problema se reduce a la determinación de la ley a aplicar. Si por el contrario existe falta de uniformidad en el criterio para ubicar la situación concreta dentro de una institución, se presenta un conflicto de calificación.

La importancia de la calificación la resume el Dr. Carlos Arellano García en los siguientes puntos.

"... Primero.- En todo conflicto de leyes es necesario calificar.

"Segundo.- Todo conflicto de leyes supone una calificación previa, pero no todo conflicto de leyes tiene ad-latero un conflicto de calificación.

"Tercero.- Si se presenta al lado del conflicto de leyes el conflicto de calificación tiene que resolverse éste antes de resolver el conflicto de leyes.

"Cuarto.- Por tanto, calificar es de importancia muy relevante por que siempre es necesario calificar en los conflictos de leyes, máxime que las normas conflictuales se refieren a figuras jurídicas para proponer reglas de solución de conflictos de leyes " (71)

(71) ARELLANO GARCIA CARLOS Op. Cit. Pág. 633.

En cuanto a la materia que nos ocupa (fiscal), la calificación constituye el punto de partida para que el juez, o la autoridad fiscal o administrativa, determine la naturaleza jurídica de un hecho que se pretende genere una obligación tributaria. Nosotros llamaremos a las circunstancias que rodean al hecho presuntamente imponible, puntos de conexión.

Los modelos de convenios y tratados concertados para evitar la doble imposición europeos en su mayoría, y que nos sirven para estudiar este parámetro, distinguen dos clases de puntos de conexión:

1.- Los que asignan la imputación de cada clase de tributo a uno u otro país contratante.

2.- Los que aceptan los puntos de conexión que fijan la cualidad del sometido a las normas del tratado efectivo para cada caso en concreto, que en el ejercicio de la acción tributaria se ofrece a cada administración.

En cuanto al primero, los países acatan o difieren en cuanto a estos puntos de conexión para efectuar la repartición de gravámenes.

En el segundo, los puntos de conexión establecen la subsunción de las personas, de las cosas, de los hechos o de los negocios jurídicos, objeto de la relación tributaria, en virtud de los principios establecidos en los tratados suscritos, en cada caso concreto, y así fijan si hay lugar o no al establecimiento de la relación entre el objeto tributario y el ordenamiento jurídico del Estado que pretende gravar. En este segundo supuesto, la administración fiscal aplica una norma interna que ha tomado sus características de la norma internacional. (Nótese que siempre, en última instancia aún y cuando se aplique el derecho internacional, establecido en una norma contractual, suscrita en acuerdos multilaterales, se aplica en forma de Derecho interno), es decir, califica el hecho, determina el gravamen imponible,

examina las condiciones objetivas o subjetivas que se ofrecen en los sujetos u objetos de la relación tributaria para determinar si presentan los puntos de conexión exigidos en el tratado, y en su caso, efectuar la subsunción del supuesto concreto al ordenamiento propio, ya total o parcialmente, o decretar la exoneración o remisión al otro ordenamiento fiscal.

El Estado en un orden convencional (tratado), debe adoptar una calificación jurídica concordante con la que adopta en su ordenamiento interno. Debe adaptarse el sistema interno al orden superior que implica la norma internacional concertada. J.J. Forns al respecto expresa ... " El Estado que se vincula a un ordenamiento internacional tributario, está obligado a adoptar un sistema interno de calificación a aquellos principios, y, por tanto, debe prescindir de una calificación de carácter autónoma de hechos jurídicos que entrañen puntos de conexión para el sostenimiento de una relación tributaria a su jurisdicción. (72) En suma, debe adoptarse principios uniformes de calificación - para evaluar los hechos singulares, las relaciones y las instituciones jurídicas.

(72) FORNS J.J. Op. Cit. Pág. 27

4.- Reenvío

Para que pueda surgir el reenvío o remisión es necesario que concurren los siguientes elementos:

A) Que exista un conflicto negativo. Es decir cuando haya competencia negativa de dos leyes, siempre que ninguna de ellas establezca la regulación de la situación o negocio jurídico, que se remite a la otra.

B) Que la norma extranjera aplicada (por así señalarlo la norma de conflicto nacional), sea a su vez una norma de conflicto, ya que si se aplica la ley material no se presentará el reenvío.

Ejemplificando lo anterior, tendremos que se producirá el reenvío siempre que existiendo un conflicto de leyes, la *lex fori*, señale como aplicable la ley extranjera y el juez o autoridad administrativa aplique efectivamente una norma extranjera, más no la material, sino otra norma de conflicto, la cual a su vez determinará la aplicación de la norma extranjera, en este caso la ley nacional.

El reenvío puede ser de primer grado o simple, y de segundo grado o reenvío ulterior. Consiste el primero de ellos en lo siguiente:

La norma jurídica del país de la autoridad judicial considera competente a la norma jurídica de un país B, pero se aplica, en vez de la norma material, la norma de conflicto de ese país, la cual a su vez determina la competencia de la norma del país A.

El reenvío ulterior se produce cuando la norma conflictual del país B determina la competencia de la norma de un país C.

En la materia fiscal la situación varía, en efecto, la remisión de la imposición de un Estado a otro se da en supuestos muy limitados, y ello implica que, a pesar de que un Estado tiene, en virtud de haber

suscrito algún convenio, el derecho preferencial para gravar unas rentas, opta por no gravarlas, mas como ello provocaría una exención total del gravamen para el contribuyente, en función de que el Estado - eliminado, por el expresado Convenio, no puede gravar, se establece - que en ese caso las rentas pasarán a ser imputadas por la administración de este último Estado, para evitar que el Estado del domicilio - conceda una degravación excesiva. Los supuestos son muy pocos en el modelo de convención elaborado por la Comisión de Expertos Ampliada, se determina en su artículo tercero, que las rentas procedentes de - fondos públicos, obligaciones (incluso hipotecarias), de préstamos, de depósitos y de cuentas corrientes, serán gravados por el Estado del deudor. No obstante, si los no residentes en el Estado de la fuente - pueden solicitar previa justificación de calidad, la devolución de los impuestos, y sus correspondientes, el país del domicilio fiscal del - acreedor podrá imponer dichas rentas.

Es conveniente recalcar que en materia fiscal es sumamente difícil que se presente un conflicto negativo, ya que, como hemos demostrado a lo largo del presente trabajo, las normas fiscales constituyen una materia respecto de la cual los Estados no otorgan concesiones y la autoridad hacendaria de un Estado jamás aceptará - a menos que haya suscrito alguna convención - que la potestad tributaria corresponde a -- un ente diferente.

CONCLUSIONES

- 1.- En virtud del sistema capitalista de producción se ha incrementado la doble imposición con su consecuencia de evasión fiscal.
- 2.- La doble imposición puede presentarse como resultado de factores relativos a las personas y a las cosas, por la aplicación de criterios diferentes en la determinación de los puntos de conexión del hecho generador del tributo.
- 3.- La doble imposición incide en el campo de la economía y al alcanzar límites intolerables para los inversionistas, provoca la fuga de capitales hacia lugares que les den mejores garantías.
- 4.- La doble imposición reviste dos aspectos, el interno y el internacional, y consiste en el ejercicio simultáneo de la actividad fiscal por distintas jurisdicciones o por una misma autoridad que tasa una misma cosa dos o más veces, por la misma causa o el mismo título.
- 5.- En el ramo hacendario es más sencillo armonizar los sistemas imperantes en un país, que los de la comunidad internacional.
- 6.- La doble tributación interna o nacional es resuelta por los tribunales jerárquicamente superiores en el país, en cuya virtud, el problema es de menor envergadura.
- 7.- La doble imposición internacional, principal aspecto de los conflictos de leyes fiscales, ocasiona problemas tan serios, que evitarlos ha sido la preocupación de los organismos internacionales en el presente siglo.
- 8.- La evasión fiscal consiste en eludir el pago de gravámenes a través de un acto voluntario.
- 9.- La causa principal que da origen a la evasión fiscal es la doble imposición.
- 10.- Cuando el contribuyente se encuentre a salvo de la doble imposición, se le podrá exigir, apelando a su responsabilidad ciudadana, que no eluda los impuestos.
- 11.- En nuestro país, el problema de la doble imposición es, en gran parte, herencia de la antigua legislación española.
- 12.- Las leyes españolas que dieron origen a la legislación impositiva mexicana, tuvieron carácter de excesivo territorialismo.
- 13.- Nuestra constitución reserva sólo algunas materias como exclusivas de la Federación, y fuera de éstas, no se puede prohibir el

establecimiento por parte de las entidades federativas, de impuestos que no se encuentren expresamente concedidos a ésta.

14.- La legislación fiscal mexicana provoca el fenómeno de la doble imposición internacional al utilizar diferentes criterios de atribución, para determinar la potestad tributaria del Estado.

15.- Nuestra legislación tributaria otorga desgravamientos en materia de impuestos directos, no así en los gravámenes indirectos, -- por cuanto éstos atienden a la ley del domicilio.

16.- Para resolver los conflictos internacionales de leyes fiscales existen dos métodos: el unilateral y el bilateral.

17.- El método unilateral consiste en la inhibición de la administración local, por razones económicas, políticas o sociales.

18.- El método bilateral, se concretiza en la suscripción de acuerdos bilaterales o multilaterales.

19.- El problema de la doble imposición internacional y su correlativo de evasión fiscal se agudiza en el impuesto sobre la renta por lo cual la mayor parte de los acuerdos internacionales fiscales se ocupan de él.

20.- Las convenciones suscritas para evitar la doble imposición y la evasión fiscal, son en su mayoría, de tipo bilateral, debido a la diferencia en los sistemas tributarios.

21.- Para la pronta solución de los conflictos de leyes fiscales, es necesario que los entes de la comunidad internacional rebasen el periodo de suscripción de acuerdos bilaterales y celebren cuanto antes, acuerdos multilaterales.

22.- En los acuerdos multilaterales que se celebren en un futuro, es necesario estipular la creación de órganos encargados de vigilar el exacto cumplimiento de las disposiciones contenidas en los mismos.

23.- En América Latina se adopta el criterio de ubicación de la fuente del ingreso para establecer el derecho que tiene cada país a gravar ingresos, criterio que se encuentra en franca oposición al de los países europeos.

24.- En nuestro país la suscripción de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, se limita a dos de ellos, celebrados --

con los Estados Unidos y el Canadá.

25.- Está en gestación una nueva disciplina jurídica, que los especialistas han denominado " Derecho Internacional Tributario ", la cual se ocupará de regular las relaciones tributarias de un estado frente a las de otro u otros estados, en cuanto a hechos o sujetos imponibles en más de una jurisdicción fiscal.

26.- El Derecho Internacional Tributario superará las soluciones - que por ahora ofrece el derecho conflictual, por medio de la especialización.

27.- La existencia del Derecho Internacional Tributario supone la creación de normas de coordinación en los sistemas tributarios de los estados, los cuales están obligados en el plano internacional a la reciprocidad.

28.- El nacimiento del Derecho Internacional Tributario, requiere de la evolución del pensamiento de los entes de la comunidad internacional hasta el grado en que órganos especializados, obliguen al cumplimiento de las disposiciones contenidas en los convenios internacionales.

29.- Eliminar la doble imposición internacional, la imposición inferior, la discriminación de los extranjeros y la evasión fiscal, - son las metas a alcanzar para la pronta solución de los conflictos internacionales de leyes fiscales.

30.- Al solucionarse los conflictos de leyes fiscales, la vida económica de las naciones se desarrollará sin trabas, se propiciará - la inversión, y con ella, la creación de empleos.

BIBLIOGRAFIA

AHUMADA GUILLERMO

"Tratado de las Finanzas Públicas". Imprenta de la Universidad Nacional de Córdoba. 1956.

ARELLANO GARCIA CARLOS

"Derecho Internacional Privado". Primera Edición. Editorial Porrúa, - México 1974.

ARJONA COLOMO MIGUEL

"Derecho Internacional Privado". Parte especial. Editorial Bosch. Barcelona. 1954.

BUHLER OTTMAR

"Principios de Derecho Internacional Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1968.

CABANELLAS GUILLERMO

"Diccionario de Derecho Usual". Séptima Edición. Editorial Heliasta. Buenos Aires, Argentina.

CALVO NICOLAU ENRIQUE ET DOMINGUEZ MOTA ENRIQUE

"Estudio del Impuesto sobre la Renta para 1979". Docal Editores, S.A. México.

CHAPOY BONIFAZ DOLORES BEATRIZ

"La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla". Investigación Fiscal # 13 enero de 1967.

DE LA GARBA SERGIO FRANCISCO

"Derecho Financiero Mexicano". México 1976.

DUBLAN MANUEL Y LOZANO JOSE MARIA

"Legislación Mexicana". Tomo I. Editado en 1976.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, TOMO IX. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires. 1959.

FARRERA CELESTINO

"El Derecho Internacional en la Antigüedad y la Edad Media". Universidad Central de Venezuela, Caracas 1927.

FERNANDEZ Y CUEVAS JOSE MAURICIO

"Jurisprudencia en Materia Fiscal". Editorial Jus, México 1971.

FLORES ZAVALA ERNESTO

"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Décima cuarta edición. - Porrúa, México 1972.

"La Justicia en los Impuestos". México 1959.

"Panorama de la Tributación en México". México 1959.

FORNS JOSE JUAN

"La doble imposición internacional". Cámara Oficial de Comercio. Madrid 1960.

GARCIA MAYNEZ EDUARDO

"Introducción al Estudio del Derecho". Séptima Edición. E. Porrúa, México.

JITTA J.

"Método de Derecho Internacional Privado". Madrid 1969.

KELSEN HANS.

"Teoría Pura del Derecho". Editorial Universitaria de Buenos Aires 1971.

LIGA DE LAS NACIONES

"Second Regional Tax Conference. México, D.F. July 1943".

"Modelos de convenios bilaterales para evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal" 1945.

LONELI CEREZO MARGARITA

"El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal".
Compañía Editorial Continental, S.A. Primera Edición México 1961.

LOS CODIGOS ESPAÑOLES CONCORDADOS Y ANOTADOS, Tomos I y II, Madrid 1948.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO

"La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano".
Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1967.

MEXICO FISCAL

"Constitución, Educación, Población, Bienes Nacionales".

"Renta, Ingresos Mercantiles, Timbre".

MIAJA DE LA MUELA ADOLFO

"Derecho Internacional Privado". 5a. Edición Atlas, Madrid 1969.

NIBOYET J.P.

"Les doubles impositions au point de vue juridique". Imprinta Brodard
Paris 1930.

"Principios de Derecho Internacional Privado". Selección de la Segunda
Edición Francesa. Editora Nacional. México 1969.

NIBOYET J.F. ET LAPRADELLE, A. DE

"Repertoire de Droit International". Lib. Recueil Sirey. Paris 1979.

PORRAS Y LOPEZ ARMANDO

"Derecho Fiscal". Quinta Edición. Textos Universitarios, México 1975.

ROCCO M. ARMANDO

"La doble Imposición Internacional". Tesis doctoral. Sociedad Impresora Americana. Buenos Aires 1937.

SAINS DE BUJANDA FERNANDO

"Hacienda y Derecho". Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1962.

SANCHEZ DE BUSTAMANTE Y SIRVEN, ANTONIO

"El Código de Derecho Internacional Privado y la Sexta Conferencia Panamericana". Imprenta Avisador Comercial. La Habana 1929.

SEARA VAZQUEZ MODESTO

"Derecho Internacional Público". Tercera Edición, México 1971.

SELIGMAN EDWIN R.A.

"Double Taxation and International Fiscal Cooperation". The Mac. Millan Co. New York 1928

SEPULVEDA CESAR

"Derecho Internacional Público". Quinta Edición Porrúa, México 1973.

SIQUEIROS JOSE LUIS

"Síntesis del Derecho Internacional Privado". 2a. Edición. UNAM 1971.

TENA RAMIREZ FELIPE

"Leyes fundamentales de México, 1808-1967". Tercera Edición. Porrúa, México 1967.

WOLFF MARTIN

"Derecho Internacional Privado". Traducción de la 2da. Edición inglesa.
Bosch. Barcelona 1958.

YASEZ RUIZ MANUEL

"El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra Organización -
política". Talleres de Impresión de Estampillas y Valores SHCP, - - -
México 1958.