

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

**MEDIDAS PARA EVITAR LOS EFECTOS NEGATI-
VOS DE LA DOBLE IMPOSICION A LA RENTA DEL
COMERCIO AEREO INTERNACIONAL.**
(Caso de México)

Tesis

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A**

JORGE ALBERTO GARCIA CACERES

MEXICO, D. F.,

1970



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.

A mis padres:

Lic. Enrique García Esquivel

y Sra. Bertha Cáceres de García:

Con acendrados gratitud y cariño.

A mis hermanos:

Bertha, Enrique, Ligia y José

Cariñosamente.

**A mi maestro el Sr. Lic. Roberto Hoyo d'Addona:
Agradeciéndole profundamente sus enseñanzas y
la gran ayuda que me ha prestado en mis prime-
ras experiencias en la vida profesional.**

Al Sr. Lic. Víctor García Moreno:

Maestro afable que con su saber y orientaciones,

hizo posible la culminación de este trabajo.

**A mis maestros y compañeros de Facultad:
que con su comprensión y afecto ayudaron a que
mi estancia en las aulas universitarias fuera -
fructifera y agradable.**

I N T R O D U C C I O N

Antes de entrar en materia, he considerado pertinente hacer un breve comentario sobre las razones que me impulsaron a elegir el tema objeto del presente estudio y de los propósitos que pretendo lograr con su desarrollo.

El haber estudiado la materia Derecho Fiscal al final de mi carrera, y el haber tenido la oportunidad de trabajar en esta rama del derecho para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, me ha permitido conocer múltiples problemas fiscales de gran interés teórico y práctico. La intervención de estos factores junto con la orientación y ayuda que he recibido en mi trabajo, en forma especial del Lic. Miguel Vera González, me han permitido la selección y desarrollo del tema de esta tesis, sobre el cual, a pesar de los profundos estudios que se han realizado y las grandes discusiones que ha ocasionado, no existe un acuerdo general; antes bien, durante mucho tiempo y mientras no se resuelva el problema, seguirá siendo objeto de estudios y discusiones. Esto es explicable en virtud de que, la existencia del fenómeno de la doble tributación internacional ocasiona, entre otros

efectos negativos, el que se frene lo que hoy en día es urgente fomentar, el desarrollo de la aviación civil internacional.

Para llegar al estudio de las soluciones de un problema, hay que partir del conocimiento del mismo; por lo tanto, la primera parte de esta tesis estará destinada a ese fin.

Primero estudiaremos los criterios sobre la vinculación del hecho imponible con los sujetos de la relación jurídico tributaria, lo que más adelante nos permitirá comprender la integración del fenómeno de la doble tributación.

Después continuaremos con la clasificación de la doble tributación, para poder, posteriormente, situarnos en el plano internacional, que es donde se presenta el fenómeno a estudiar.

Encontrándonos en el plano internacional, se hará necesario conocer cuáles han sido las aportaciones de los organismos internacionales para la solución del problema.

Por último, estudiaremos cual ha sido la postura adoptada por nuestro país frente al problema, analizando las medidas que para resolverlo se han seguido hasta el momento, procurando determinar la que garantice mayor efectividad.

C A P I T U L O I

CRITERIOS SOBRE LA VINCULACION DEL HECHO IMPONIBLE CON LOS SUJETOS DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

1. - Los criterios de atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos. A) En los impuestos subjetivos. B) En los impuestos objetivos.
2. - Los criterios de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo. A) En los impuestos subjetivos. B) En los impuestos objetivos.

Conforme a la legislación positiva, el Estado debe ejecutar un conjunto de actos, operaciones y tareas, para la realización de sus fines. Este conjunto de actos, operaciones y tareas, constituyen la actividad estatal, la cual no podría efectuarse, si el Estado no contara con los recursos indispensables para sufragar los gastos que ella implica.

Para obtener sus recursos el Estado cuenta con diversos ingresos, los cuales pueden ser originarios o derivados.

Son ingresos originarios o productos, aquellos que el Estado percibe como consecuencia de su patrimonio y que son definidos por el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación en los siguientes

tes términos: "Son productos los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones - propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales".

Los ingresos derivados son aquellos que provienen de la soberanía del Estado, y que pueden consistir en el cobro de impuestos, derechos o aprovechamientos. De estos medios de obtención de ingresos, la recaudación de impuestos es el que representa la fuente más importante.

Por otra parte, podríamos afirmar con Gerloch que "El impuesto solamente se justifica económicamente en el caso de que sea el instrumento más eficaz para conseguir las finalidades propuestas al Estado, y éstas no son otras sino las de satisfacer las necesidades públicas". (1)

Por lo antes expuesto, se explica la importancia que tiene el establecimiento de los impuestos para la vida y funcionamiento del Estado, y corresponde al Poder Público, en uso de una prerrogativa inherente a la soberanía, el ejercicio de esta actividad.

El establecimiento de los impuestos en México, solamente

(1) Franco, Gabriel. "Principios de hacienda pública". Madrid, Editorial de Derecho Financiero. p. 240.

puede efectuarse por ley, ya que así lo exige el artículo 31 de la Constitución Política que en su fracción IV dice: "Son obligaciones de los mexicanos: Fracción 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", en esta forma se cumple con el principio de "Nullum tributum sine lege", como consecuencia del cual no puede surgir una pretensión legítima de la administración pública al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, sin una ley.

Dice Fraga que la Constitución cada vez que habla de leyes, se refiere al sentido formal de las mismas, o sea disposiciones emanadas del Poder Legislativo, por lo que debemos entender que es facultad exclusiva de dicho Poder el establecimiento de los impuestos; o en otras palabras, que la potestad tributaria del Estado, se encuentra depositada en su Poder Legislativo. (2) Esta aseveración no incluye los casos extraordinarios en que el Ejecutivo, con fundamento en los artículos 29, 49 y 131 constitucionales, puede legislar aún en materia de impuestos.

Se deben distinguir dos momentos en la actividad del - -

(2) Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo". 11a. ed. México, Porrúa, 1966. p. 337 y 338.

Estado relacionada con los impuestos: Momento en el que éstos se establecen en las leyes fiscales, que normalmente está a cargo del Poder Legislativo; y el momento de la aplicación de dichas leyes, - que corresponde al Ejecutivo. De estos dos momentos que forman la actividad fiscal del Estado, solamente nos interesa para los fines de este capítulo el estudio del primero, pues es precisamente en el momento de establecer los impuestos cuando el Estado deberá considerar cuales son los elementos de la relación jurídico tributaria, dentro de los cuales se encuentran los criterios de atribución y de vinculación, con los sujetos activo y pasivo respectivamente, y que son el objeto de estudio del presente capítulo.

Dice Jarach: "La relación jurídico tributaria es una relación personal, entre un sujeto activo y uno o más sujetos pasivos, es lógicamente imprescindible que en la ley tributaria el hecho jurídico sea puesto en relación por un lado con el sujeto o los sujetos pasivos mediante los criterios de atribución, y por otro lado, con el sujeto activo mediante los momentos de vinculación, para que surjan la pretensión y la obligación tributarias". (3)

Así encontramos que la ley fiscal deberá establecer dos

(3) Jarach, Dino. "El hecho imponible". Buenos Aires, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943. p. 157.

tipos de relaciones: por un lado la relación entre el hecho imponible y el o los sujetos pasivos por medio de los criterios de atribución, y por el otro, la relación entre el hecho y el sujeto activo valiéndose de los criterios de vinculación o puntos de contacto como se les llama en la dogmática internacional privatística. En el primer tipo de relación, el legislador fiscal persigue que pueda surgir la obligación tributaria, y en el segundo persigue el surgimiento de la pretensión tributaria.

Siguiendo el mismo orden de ideas, analizaremos primero los criterios de atribución y posteriormente los criterios de vinculación o puntos de contacto fiscales, como supuestos jurídicos indispensables para la existencia de las relaciones antes mencionadas.

1. - Los criterios de atribución.

El cumplimiento del principio "Nullum tributum sine lege", no es el único requisito necesario para que pueda surgir la obligación fiscal, porque no es sino hasta que se realiza el hecho imponible y se le atribuye a uno o más sujetos, cuando surge la relación personal que implica la obligación fiscal.

A diferencia del primer requisito, en que la ley tributaria, como todas las demás leyes, tiene que llenar las características

de generalidad, abstracción y permanencia; el segundo requisito necesario para el nacimiento de la obligación fiscal, solamente se cumple cuando realizado el hecho imponible, la relación que surge es determinada.

La obligación fiscal tendrá que ser determinada en cuanto al sujeto pasivo para hacer lógicamente posible la exigibilidad de su cumplimiento.

Para atribuir el hecho imponible a una o varias personas determinadas, el legislador, y, en ocasiones, la autoridad administrativa, se valen de lo que en la doctrina se conoce con el nombre de criterios de atribución.

El criterio de atribución es un concepto de tal naturaleza que resultaría muy difícil limitarlo en una definición, lo cual, además, sería inútil para fines prácticos; por lo anterior hemos preferido entrar al estudio de la naturaleza jurídica de los criterios de atribución, cuyos resultados consideramos que pueden facilitarnos la comprensión y aplicación de este concepto.

Para explicar la naturaleza jurídica de los criterios de atribución, debemos primero relacionarlos con la naturaleza del hecho imponible.

Dice Jarach: "El hecho imponible, por la causa jurídica que lo caracteriza, es decir, por el principio de la capacidad - -

contributiva, es siempre un hecho de naturaleza económica". Más adelante continúa diciendo: "Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva". (4)

Como claramente expone Jarach, la regla general de atribución del hecho imponible al contribuyente o en otras palabras, la determinación del sujeto pasivo principal, se hará partiendo de que, por su propia naturaleza el hecho imponible o hecho generador del impuesto, destina la carga del mismo a quien tenga una determinada capacidad contributiva.

Ahora bien, debemos analizar dos situaciones que serán diversas en la medida en que nos encontremos ante impuestos subjetivos u objetivos. Estas dos situaciones las exponemos a continuación.

A) Los criterios de atribución en los impuestos subjetivos.

En ocasiones la Ley Fiscal determina en forma expresa quién será el contribuyente de un impuesto y cuáles serán los criterios de atribución en que se funda. Este tipo de tributos

(4) Ibidem, p. 131.

reciben el nombre de impuestos subjetivos, por ser éste el aspecto del hecho imponible al que atienden fundamentalmente. En el caso de este tipo de impuestos, el intérprete de la disposición fiscal se encontrará con el único problema de distinguir entre el deudor principal o contribuyente y los obligados en forma solidaria o subsidiaria, los cuales aunque tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la condición de sujeto pasivo, esta relación, sin embargo, no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo.

Para realizar la distinción entre el obligado principal al tributo y los demás sujetos obligados, debemos tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

1o. - Solamente se le llamará contribuyente al obligado principal en la relación jurídico tributaria.

2o. - Para determinar quién será el obligado principal de un impuesto, debemos atender a la naturaleza misma del hecho imponible, pudiendo no mencionarse al sujeto en el texto mismo de la Ley. Para determinar quienes serán obligados secundarios al tributo se requiere de mención expresa en la Ley.

3o. - Solamente al deudor principal corresponde la causa del tributo.

4o. - Ninguna de las consideraciones apuntadas excluye la posibilidad de que haya dos o más sujetos principales, siempre que el presupuesto de hecho del tributo, por su propia naturaleza, les sea atribuible a ambos.

Como dijimos anteriormente, tratándose de impuestos subjetivos, es la misma Ley la que dispone en su texto quiénes serán los sujetos pasivos principales y los criterios de atribución que sirvieron para determinarlos. Estos criterios de atribución consisten en cualidades personales del sujeto pasivo que son relevantes para la obligación tributaria, y que derivan de la naturaleza del hecho imponible, como son, o lo han sido, los siguientes: sexo, edad, estado civil y ocupación. De la Garza también menciona como criterios de atribución, a la nacionalidad y al domicilio, y nos advierte el riesgo de caer en una posible confusión al querer clasificar estas circunstancias personales, debido a que en un momento dado pueden jugar al mismo tiempo dos papeles, por un lado como criterios de atribución y por el otro como criterios de vinculación. (5)

Pasemos a analizar algunos de estos criterios de atribución.

(5) De la Garza, Sergio F. "Derecho financiero mexicano". 3a. ed. México, Porrúa, 1968. p. 491.

El Sexo.- A esta característica personal, Flores Zavala le atribuye dos tipos de influencia: en ocasiones influye para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo y en otras para dar un tratamiento privilegiado a los sujetos pasivos que pertenezcan a un sexo que consecuentemente sería también privilegiado (generalmente el femenino). En el primer tipo de influencia encontramos un caso típico de criterio de atribución en el impuesto a los hombres célibes, que estableció el Estado de Tamaulipas y que posteriormente fué derogado porque la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo consideró violatorio de la Constitución. (6) El segundo tipo de influencia no afecta en la determinación del sujeto pasivo, sino que únicamente nos remite a un tratamiento especial que no analizaremos por no corresponder a la materia de esta tesis.

En la actualidad este criterio ya no tiene ninguna aplicación en nuestro régimen jurídico.

La Edad. - Esta cualidad personal se convierte en criterio de atribución cada vez que la ley fiscal la exige como requisito para ser sujeto pasivo, independientemente de que en ocasiones funja como requisito de capacidad. Como ejemplo tenemos la Ley de

(6) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de las finanzas públicas mexicanas". 9a. ed. México, Porrúa, 1967. p. 75.

Impuestos de Migración que en su artículo lo., inciso f) en relación con la fracción VIII del artículo 48 de la Ley de Población, establece que el inmigrante que entre al país para vivir bajo la dependencia económica del cónyuge o de un pariente consanguíneo dentro del tercer grado, estará sujeto al impuesto de migración cuando sea mayor de quince años.

El Estado Civil. - Nos dice Rojina Villegas que la doctrina considera que el estado civil de una persona consiste en la situación jurídica concreta que guarda en relación con la familia y la sociedad. (7)

Como ejemplo de la aplicación del estado civil como criterio de atribución, bástenos recordar el impuesto que sobre los solteros estableció el Estado de Tamaulipas, y que Jarach reconoce que existe en Argentina aunque sea en forma indirecta. (8)

Este criterio tampoco se aplica actualmente en nuestro régimen jurídico.

La Ocupación. - Ciertas leyes fiscales atienden a la actividad que desarrolla una persona para considerarla como sujeto

(7) Rojina Villegas, Rafael. "Compendio de derecho civil". Tomo I. 2a. ed. México. Antigua Librería Robredo. 1964. p. 169.

(8) Jarach, Dino. "Curso superior de derecho tributario". Nueva edición actualizada. Buenos Aires. Liceo Profesional Cima, 1969. p. 188.

pasivo; un ejemplo de estas leyes lo tenemos en la Ley del Impuesto sobre la Renta que en el primer párrafo de su artículo 17 establece: "Son sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, las personas físicas y las morales, que realicen actividades comerciales, - industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca". Esta misma Ley - nos da otro ejemplo en su artículo 49 que dice: "Son sujetos del im - puesto a que se refiere este capítulo, las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de su trabajo personal".

La Nacionalidad. - Cada vez que en el transcurso de es - te trabajo, utilicemos los términos "nacional" o "extranjero", nos - estaremos refiriendo al concepto que de ellos da nuestra Constitu - ción en sus artículos 30 y 33 que exponemos a continuación:

Artículo 30. - "La nacionalidad mexicana se adquiere - por nacimiento o por naturalización.

A) 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 mexica - nos; de padre mexicano, o de madre mexicana, y

III. - Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aero - naves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B) Son mexicanos por naturalización:

I. - Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización, y

II. ¹ La mujer extranjera que contraiga matrimonio con mexicano y tenga o establezca su domicilio dentro del territorio nacional".

Artículo 33. - "Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30".

Tanto De la Garza como Flores Zavala mencionan a la nacionalidad como criterio de atribución, y dan como ejemplo el artículo 10. de la Ley de Impuestos de Migración que dice: "Se establecen los siguientes impuestos y derechos de migración, que deberán pagar los extranjeros no inmigrantes, inmigrantes o inmigrantes, según el caso".

Queremos hacer notar que de la disposición que acabamos de mencionar no debemos deducir que las leyes mexicanas establezcan un tratamiento discriminatorio a los extranjeros gravándolos con impuestos especiales. A nuestro parecer, la intención del legislador en esta disposición y en todo el texto de esta ley, fué establecer el cobro de derechos por los servicios que implica la internación de los extranjeros en el territorio nacional, o su cambio

de calidad migratoria, etc., y no un impuesto que grave a estos sujetos por la única razón de que son extranjeros.

Para fundar nuestra opinión, recordaremos que el artículo 73 constitucional en su fracción XVI otorga al Congreso de la Unión facultad para legislar sobre la condición jurídica de los extranjeros y que en uso de esa facultad, el Congreso expidió la Ley de Nacionalidad y Naturalización, la cual, en su artículo 32 establece: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residan".

De lo antes expuesto debemos concluir, que si bien los extranjeros estarán obligados al pago de las contribuciones cada vez que habiendo entrado en la jurisdicción de nuestro país, se coloquen en alguno de los supuestos gravados por nuestras leyes fiscales, también es cierto que su condición de extranjeros no los obliga por ese solo hecho al pago de un impuesto especial.

El Domicilio. - Nos dice Margáin Manautou: "El Derecho Tributario se encuentra en plena evolución y por ende, su terminología". Más adelante continúa: "El Derecho Tributario va -

formando su propia terminología, pero mientras tanto ha tenido que acudir a otras ramas del Derecho para tomar términos, conceptos y principios que se ve precisado en ocasiones a ampliarlos o a restringirlos en su alcance, con el objeto de evitar, hasta donde sea posible, la evasión de los créditos fiscales". (9)

Así encontramos que el término "domicilio", tiene su origen indiscutiblemente en el Derecho Civil, y si bien nuestras leyes fiscales aceptan la definición que del domicilio legal da nuestro Código Civil en su artículo 31, también es cierto que se ven precisadas a ampliar el concepto que de domicilio de las personas físicas y las morales da el ordenamiento citado en sus artículos 29 y 33 respectivamente. Veamos las disposiciones que acabamos de mencionar:

Artículo 31. - "El domicilio legal de una persona es el lugar donde la Ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente".

Artículo 29. - "El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a

(9) Margáin Manautou, Emilio. "Dos temas fiscales". México, Editorial Universitaria Potosina, 1968. p. 6 y 12.

falta de uno y otro, el lugar en que se halle".

Artículo 33. - "Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halla establecida su administración.

Las que tengan su administración fuera del Distrito o de los Territorios Federales, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de las mencionadas circunscripciones, se considerarán domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a esos actos de refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales".

Ahora veremos desde un punto de vista fiscal los conceptos que acabamos de exponer desde un punto de vista estrictamente civil.

Con relación al domicilio legal, diremos que ni el Código Fiscal de la Federación ni ninguna de las otras leyes fiscales dan una definición de lo que debemos entender por domicilio legal, esto es explicable por no ser materia de su competencia, debiendo entenderse que se acepta la definición del artículo 31 del Código Civil, en virtud de que el artículo 10. del Código Fiscal autoriza la aplicación supletoria del derecho común.

El domicilio de las personas físicas y morales para los fines fiscales, está establecido en el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: "Para los efectos fiscales, se considera domicilio de los sujetos pasivos o responsables solidarios, el que establezcan las leyes fiscales y, a falta de disposiciones en dichas leyes, los siguientes:

I. - Tratándose de personas físicas:

a). - La casa en que habiten.

b). - El lugar en que habitualmente realicen actividades o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en todo lo que se relacione con éstas. En dichos casos las autoridades fiscales podrán considerar también como domicilio, la casa habitación de la persona física.

c). - A falta de domicilio en los términos indicados en los incisos anteriores, el lugar en el que se encuentren.

II. - Tratándose de personas morales:

a). - El lugar en el que esté establecida la administración principal del negocio.

b). - En defecto del indicado en el inciso anterior, el lugar en el que se encuentre el principal establecimiento.

c). - A falta de los anteriores el lugar en el que se - -

hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal;

III. - Si se trata de sucursales o agencias, de negociaciones extranjeras, el lugar donde se establezcan; pero si varias dependen de una misma negociación, deberán señalar a una de ellas para que haga las veces de casa matriz y, de no hacerlo en un plazo de quince días a partir de la fecha en que presenten su aviso de incisión de operaciones, lo hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y,

IV. - Tratándose de personas físicas o morales, residentes en el extranjero, que realicen actividades gravadas en el país a través de representantes, se considerará como su domicilio el del representante".

Como ejemplo de la aplicación del domicilio como criterio de atribución, podemos mencionar los impuestos de derrama. Estos impuestos generalmente se establecen para cubrir los costos de la realización de obras de servicio público que van a beneficiar principalmente a quienes se encuentren domiciliados en una zona determinada. En este tipo de impuestos, primeramente se determina el monto global o contingente de la recaudación, que normalmente coincide con el monto del costo de la obra y posteriormente se derrama o reparte entre los contribuyentes que por estar domiciliados en la zona de - -

influencia de la obra resultan beneficiados por la misma. En el ejemplo que acabamos de explicar claramente se ve que el criterio de atribución que se aplicó fué el del domicilio.

B) Los criterios de atribución en los impuestos objetivos.

La segunda situación que nos toca analizar es cuando nos encontramos ante los llamados impuestos objetivos.

Dino Jarach dice: "Son impuestos objetivos aquellos en que el legislador, ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación y poner de relieve el bien económico sobre el cual, en definitiva, cae la incidencia del gravamen o que constituye el objeto de este hecho económico que da origen al impuesto, pero no se preocupa de fijar quien lo paga, porque al final quien lo pagará será quien realice ese acto de la vida económica, o aquel por cuenta del cual ese acto se realiza, y en la gran mayoría de los casos, no hay peligro de confusiones". (10)

En este tipo de leyes generalmente no se menciona quien será el sujeto pasivo del impuesto, y consecuentemente, la ley no tiene porqué mencionar los criterios de atribución que habrán de seguirse. Ante el silencio del legislador, quien interprete una ley

(10) Jarach, "Curso superior", op. cit. p. 171.

fiscal, para descubrir quién es el sujeto pasivo del impuesto, cuando se encuentra ante un tributo objetivo, deberá recordar que como dice Jarach: "la relación jurídico tributaria, en cuanto nace de la ley, exige, como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación" (11), y así resultará, que será sujeto pasivo aquel que realiza o con respecto del cual se verifica este hecho de la vida humana que la ley ha definido como supuesto de la obligación, y que Jarach denomina hecho imponible.

Para la comprensión de la naturaleza del hecho imponible vamos a partir de su comparación con un término de Derecho Penal ampliamente conocido, "el hecho punible". Estos dos conceptos tienen las características comunes de ser presupuestos definidos por la ley, que de realizarse producen consecuencias jurídicas, uno fiscales y el otro penales. Ahora comprendemos que estos presupuestos definidos por la ley no son hechos cualesquiera, sino hechos elegidos por el legislador en virtud de un determinado concepto, de una determinada selección o criterio político. Dice Jarach: "No podemos limitarnos a estudiar los supuestos legales en su aspecto formal,

(11) Ibidem, p. 174.

diciendo que son los hechos que la ley elige como supuestos legales - de las obligaciones tributarias, porque ésto significa limitar la investigación científica del derecho y circunscribirla a un aspecto meramente formal o estructural, sin conocer el contenido valorativo de las instituciones y el significado de los conceptos adoptados por el legislador. Incluso la interpretación, el sentido de estos supuestos legales, solamente puede ser desentrañado si conocemos el criterio por el cual el legislador los ha elegido". (12)

Aunque en la búsqueda de nuevas fuentes de gravámenes, el legislador puede echar a valor su imaginación libremente, es de suponerse que no actúa con improvisación y que alguna línea de conducta adopta. Ahora bien, la línea de conducta que ha adoptado nuestro legislador fiscal, ha variado dependiendo de la naturaleza del tributo que pretende establecer. Así encontramos cuando el Código Fiscal de la Federación en su artículo 3o. nos define a los derechos como "las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio", es lógico suponer que será sujeto pasivo de esta contribución quien perciba el servicio. Y cuando el artículo 2o. del mismo Código Fiscal nos define los impuestos como "las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley

(12) Ibidem, p. 183.

con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos", nos resulta más difícil determinar al sujeto pasivo de esta obligación fiscal, por cuanto que no podemos encontrar a un sujeto directamente beneficiado por los gastos públicos que habrán de cubrirse con el monto de los impuestos recaudados. En estas circunstancias, el legislador podrá recurrir a la capacidad contributiva de los sujetos que forman parte de la comunidad beneficiada con los gastos públicos, para determinar quiénes y en qué medida serán sujetos pasivos del impuesto.

Es necesario, para evitar confusiones, delimitar qué debemos entender por capacidad contributiva, porque la tendencia general es la de considerar únicamente el aspecto objetivo de la misma, es decir, la presunción de la existencia de una riqueza en una manifestación directa o indirecta. Esto no es correcto porque implica una visión -- parcial de la capacidad contributiva, en la cual se está suprimiendo el aspecto subjetivo de la misma.

El aspecto subjetivo de la capacidad contributiva, lo constituye la apreciación del legislador, que la valora en función de determinada concepción política y de determinados fines.

Nos dice Jarach: "En el elemento subjetivo de la valoración legislativa está contenido todo el conjunto de fines que el legislador

tiene en determinado momento, cuando elige cierta materia imponible, y es por ello que en esta apreciación están comprendidos tanto los elementos valorativos a los efectos de determinar la cuantía del tributo, como los fines extrafiscales, ya que el Estado no trata simplemente de medir la riqueza objetivamente, sino que valora la riqueza en función de los fines que se propone". (13) Esto quiere decir que el legislador no sólo tomará en cuenta la capacidad económica del sujeto, sino también los fines políticos del Estado. Estos fines políticos o extrafiscales pueden consistir en la redistribución de la riqueza, protección de la industria nacional, etc., y son de muy variada naturaleza.

Sin embargo, debemos reconocer que el concepto de la capacidad contributiva es muy relativo, y como dice Jarach: "En la determinación del sujeto pasivo principal existe siempre un cierto grado de arbitrariedad, o si se prefiere de decisión discrecional del legislador". (14)

La relatividad de este criterio de atribución se hace patente cuando nos encontramos ante impuestos que permiten su traslación, como sucede con nuestro Impuesto sobre Ingresos Mercantiles

(13) Ibidem, p. 188.

(14) Ibidem, p. 195.

cuando la ley que lo regula establece en el tercer párrafo de su artículo 10 que: "Los sujetos del impuesto podrán trasladarlo expresamente al comprador o usuario del servicio". En este caso ¿quién será el sujeto del impuesto? ¿de quién será la capacidad contributiva a considerar, la del comprador, la del usuario o la del vendedor?. Ante este callejón sin salida, solamente nos queda aceptar que si bien el criterio de la capacidad contributiva nos da una regla general aplicable a la mayoría de los casos, esta regla admite excepciones muy importantes, ante las cuales los intérpretes de las disposiciones fiscales para determinar quién es el sujeto pasivo principal de un impuesto, solamente podrán recurrir al criterio formal a que aludimos en un principio.

2. - Los criterios de vinculación o puntos de contacto fiscales.

Son los elementos objetivos de la relación jurídico tributaria que unen al sujeto activo con el hecho imponible.

El legislador fiscal tiene completa libertad para elegir -

los criterios de vinculación de que se valdrá para relacionar al sujeto activo con el hecho imponible, pudiendo ser de cualquier naturaleza. Dice Jarach que la única limitación para que el legislador escoja un determinado criterio de vinculación, sería de índole práctica, debiendo establecer en la ley como hechos imponibles, solamente aquellos que de cierta manera sean controlables por la administración y sean susceptibles de conducir al resultado que la ley tributaria se propone. (15)

Es tal la libertad de elección que en esta materia tiene el legislador, que en un momento dado podría aplicarle a un mismo tributo dos o más criterios de vinculación, sin importar que sean de naturaleza subjetiva u objetiva; ésto da lugar al problema que en la doctrina se conoce con el nombre de doble tributación, pero que en la práctica pudiera resultar de múltiple tributación, y que trataremos en capítulos posteriores.

(15) Jarach, "El hecho", op. cit. p. 161.

Existe una relación indirecta entre el sujeto activo y el pasivo, pero esta relación no es debida a los criterios de vinculación, sino a que tanto el sujeto activo como el pasivo se encuentran relacionados con el hecho imponible a través de los criterios de atribución y de vinculación, respectivamente.

A) Los criterios de vinculación en los impuestos subjetivos.

Los criterios de vinculación propios de los tributos personales son: la nacionalidad, el domicilio y la residencia. Veamos como operan estos criterios de vinculación en nuestro derecho positivo.

La Nacionalidad. - En lo relativo a los términos "nacional" y "extranjero" nos remitimos a lo ya expresado al tratar los criterios de atribución.

La Ley del Impuesto sobre la Renta utiliza este criterio de vinculación, cuando en su artículo 3o., fracción I, inciso a) expresa: "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley: Fracción I. - Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan: Inciso a). - Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana".

Debemos recordar la advertencia que hicimos anteriormente, cuando al tratar los criterios de atribución dijimos que la na cionalidad puede actuar en un momento dado como criterio de atribu ción o como de vinculación, pero que no debemos confundir estas dos funciones, porque en el primer caso servirá para relacionar al hecho imponible con el sujeto pasivo, y en el segundo la relación se establece con el sujeto activo.

El Domicilio y la Residencia. - En el Derecho Civil -que es donde encontramos el origen de estos términos- tiene gran importancia la distinción de estos dos conceptos, y así vemos que el maestro Rojina Villegas los define de la siguiente manera: "Domicilio es el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él" y "residencia es la estancia temporal de una persona en un cierto lugar, sin el propósito de radicarse en él". (16)

El Derecho Fiscal -como ya anotamos en la opinión de - Margáin Manautou, al tratar el domicilio como criterio de atribución- al ir formando su propia terminología se ha visto precisado a ampliar o restringir los conceptos que toma de otras ramas del Derecho, con el propósito de evitar la evasión de los créditos fiscales. En el caso

(16) Rojina Villegas, op. cit. p. 187 y 188.

de los términos que estamos analizando, vemos que las leyes fiscales los utilizan indistintamente, e incluso agregan como sinónimo de los mismos al "establecimiento". Esto lo podemos confirmar si analizamos la definición que de domicilio de las personas físicas y las morales nos da nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 15 - que ya transcribimos, y que en su fracción I, inciso a), nos dice que será domicilio de las personas físicas el lugar en que habiten sin -- mencionar el propósito de radicarse en él; e incluso llega al extremo de que en su inciso c), habla del lugar en que la persona física se - encuentre, como domicilio de la misma, y desde luego que en este - caso el ánimo por parte de la persona, de radicarse en ese lugar, no podría presumirse.

Posteriormente la fracción II del mismo artículo, nos dice en sus incisos a) y b), que será domicilio de las personas morales:

Inciso a). El lugar en el que esté establecida la administración del - negocio. Inciso b). En defecto del indicado en el inciso anterior, el lugar en el que se encuentre el principal establecimiento.

Por todo lo anterior, al mencionar al domicilio y a la resi- dencia como criterios de vinculación, nos estamos refiriendo al mis- mo concepto, e incluso al establecimiento de las personas físicas y - morales. Como ejemplos transcribiremos los incisos b) y c) de la

fracción I del artículo 3o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en su texto dicen:

Artículo 3o. - "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley: Fracción I. - Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan: Inciso b) los extranjeros, residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país. Inciso c) Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, establecidas en la República.

B) Los criterios de vinculación en los impuestos objetivos.

Los criterios de vinculación propios de los impuestos objetivos son: la situación de la materia imponible, el lugar en que se efectúa el hecho imponible o donde produce sus efectos y el lugar de la fuente de riqueza. Analicemos cada uno de estos criterios de vinculación.

La situación de la materia imponible. - Esta circunstancia fué utilizada como criterio de vinculación por la Ley Federal del Impuesto sobre Herencias y Legados, cuando en las dos primeras fracciones de su artículo 3o. establece: "Son objeto del impuesto las porciones líquidas hereditarias de cada heredero y los legados que correspondan a legatarios, constituidos por: Fracción I. - Bienes inmuebles

ubicados en el territorio nacional y los derechos reales constituidos sobre bienes; Fracción II. - Bienes muebles que se encuentren en el territorio nacional, cuando sean heredados o legados por mexicanos".

El lugar en que se efectúa el hecho imponible o donde produce sus efectos. - Se siguen estos dos criterios de vinculación tanto en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como en la Ley General del Timbre.

El artículo 10 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles dice, en su primer párrafo: "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".

La Ley General del Timbre trata por separado a estos dos criterios de vinculación, en cada una de las fracciones de su artículo 10. que dice: "Los impuestos o derechos del timbre se causan: Fracción I. - En los contratos no mercantiles y en los actos y documentos de la misma naturaleza señalados en esta ley, que se efectúen, celebren o expidan en la República y, Fracción II. - En los mismos actos, contratos y documentos que se efectúen, celebren o expidan en el extranjero, cundo surtan algún efecto en la República, salvo las excepciones que determine esta ley".

En ocasiones resulta muy difícil distinguir estos criterios que estamos estudiando, del criterio del lugar de la fuente de riqueza. De la Garza menciona varios ejemplos de la aplicación, del lugar en que se produce el hecho imponible, como criterio de vinculación, y que nosotros discutiremos la posibilidad de incluirlos como ejemplos del criterio del lugar de la fuente de riqueza. Algunos de estos casos son los siguientes: La Ley del Impuesto sobre Productos del Petróleo y sus derivados (XII-30-47) que grava la producción del petróleo y sus derivados realizada en el territorio nacional. La Ley de Impuesto y Fomento a la Minería (XII-30-55) grava la producción en la República Mexicana de minerales, metales y compuestos metálicos. La Ley del Impuesto sobre la Sal (XII-30-38) grava la producción de sal que se realice en el territorio de la República.

El lugar de la fuente de riqueza. - Dice Flores Zavala: "Las fuentes del impuesto son los bienes o la riqueza de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto. Son dos estas fuentes: El capital y la renta.

Capital individual es el conjunto de bienes de una persona, susceptibles de producir una renta. Capital nacional es el conjunto de bienes de un país, dedicados a la producción.

La renta está constituida esencialmente por los ingresos

en moneda o en especie que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, como el ejercicio de una profesión". (17)

En lo particular, cada vez que mencionemos a la fuente de riqueza, nos estaremos refiriendo a todo aquello que produce la materia sobre la que recaerá el impuesto, a la que Flores Zavala llama fuente del impuesto. Y si no utilizamos la misma terminología, es porque consideramos que la fuente de los impuestos se encuentra en la ley, como ya lo expresamos anteriormente.

La aplicación de este criterio de vinculación es sumamente importante para países que como México son abundantes en riquezas naturales y relativamente pobres en capitales, ya que para evitar perder riqueza imponible, deberán gravar todas las riquezas situadas en su territorio y todos los réditos que se originen en la explotación de dicha riqueza.

Si a lo escrito por Flores Zavala agregamos la idea que acabamos de expresar, comprenderemos porqué nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta ha seguido este criterio de vinculación en su artículo 3o., cuya fracción II nos dice: Artículo 3o. - "Son sujetos del

(17) Flores Zavala, op. cit. p. 118 y 121.

impuesto cuando se coloquen en algunas de las situaciones previstas - en esta ley: Fracción 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 el territorio nacional".

Nos encontramos con un problema difícil al tener que determinar cuándo los ingresos gravables proceden de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional. A esta cuestión se han presentado diversas respuestas, de las cuales sólo mencionamos las siguientes:

1o. - La Ley del Impuesto sobre la Renta da la respuesta para ciertos casos específicos en la última parte de la fracción II del ya mencionado artículo 3o. , al decir: "En los casos comprendidos - en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de persona residente en el país", y en la fracción I del artículo 31 dice: "Tratándose de los sujetos señalados en el artículo 3o., fracción II de esta ley, que obtengan los ingresos mencionados en dicho precepto por concepto de:

a). - Alquiler de carros de ferrocarril o distribución de publicaciones extranjeras;

b). - Asistencia técnica pagada por los causantes a que este Título se refiere;

c). - Primas por reaseguros o reafianzamientos cedidos por empresas mexicanas, siempre que en el País en que residan los reaseguradores o reafianzadores no exista establecida la reciprocidad, tratándose de los ingresos correlativos percibidos por compañías mexicanas o extranjeras establecidas en México;

d). - Premios, primas, regalías y retribuciones de todas clases provenientes de la explotación de patentes de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales;

e). - Intereses derivados de operaciones hechas por bancos extranjeros domiciliados fuera de la República o por otras empresas, cuando el importe de los créditos que estas últimas otorguen, se destine a fines de interés general a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los sujetos a que se refiere esta fracción, que obtengan otros productos o rendimientos de capital de los señalados en el capítulo II del Título III, determinarán la base del impuesto de acuerdo con lo señalado en el mismo capítulo y cumplirán las demás obligaciones que para dichos contribuyentes se establecen en el mencionado Título".

2o. - La Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha establecido jurisprudencia en la que se determine qué debe entenderse por el lugar de la fuente de riqueza. Sin embargo, en la ejecutoria que dictó al asunto A. R. 4347/963/13 de Cofico Internacional de México, S. A., consideró que era lugar de la fuente de riqueza, aquel en que se producen las mercancías o materias primas en virtud de las cuales las operaciones mercantiles que con ellas se realicen arrojen ganancias. Ahora bien, si recordamos la anotación que hicimos en el punto anterior, acerca de los ejemplos que De la Garza nos da del lugar en que se efectúa el hecho imponible como criterio de vinculación, nos encontramos con que tanto la Ley del Impuesto sobre Productos del Petróleo y sus derivados, como la Ley de Impuesto y Fomento a la Minería y la Ley del Impuesto sobre la Sal, sujetan al gravamen esas explotaciones, con base en cualquiera de estos dos criterios: el del lugar de realización del hecho imponible, o el del lugar de la fuente de riqueza en el sentido que le da la Suprema Corte de Justicia.

En nuestra opinión, esta segunda concepción del criterio del lugar de la fuente de riqueza, es criticable si no se adopta o se aplica con ciertas restricciones, porque de lo contrario podríamos llegar al absurdo de creer que los ingresos que se obtengan de las

diversas operaciones que se realicen en distintos países, con una materia prima de origen mexicano, pudieran quedar indefinidamente sujetas al impuesto sobre la renta de este país.

3o. - Una nueva concepción de la fuente de riqueza podría considerarle como su lugar de origen, no aquel de donde provienen los ingresos que se obtienen por una operación, como lo concibe la Ley del Impuesto sobre la Renta para los casos de la fracción I del artículo 31, ni el lugar de donde provienen los bienes que son objeto de la operación que produce el ingreso, como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia en la ejecutoria que mencionamos, sino el lugar en donde se realice la operación de la que se derive una ventaja, ganancia, ingreso o renta, que será el objeto del gravamen.

Sea cual fuere el concepto de la fuente de riqueza que aceptemos, siempre que un extranjero o una persona moral extranjera, residente en el extranjero, obtenga un ingreso en efectivo, en especie, o en crédito, que modifique su patrimonio o sea proveniente de productos o rendimientos de capital, del trabajo, o de la combinación de ambos, y estos productos sean de origen mexicano, deberá considerársele por este solo hecho y hasta por el monto de dichos ingresos, como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en México, en virtud de lo que establece la ley respectiva en la fracción II, del citado artículo 3o.

C A P I T U L O I I

LA DOBLE TRIBUTACION A LA RENTA DEL COMERCIO AEREO INTERNACIONAL

1. - La doble tributación. A) La doble tributación en los planos nacional e internacional. B) La concurrencia de competencias de los sujetos activos en el plano internacional. 2. - La doble tributación internacional a la renta del comercio aéreo en México. A) Las empresas de aviación como causantes del impuesto sobre la renta en México. B) Como se presenta este fenómeno en nuestro país. C) Los efectos del fenómeno.

1. - La doble tributación.

Estamos convencidos de que el tema de la doble tributación, es por sí mismo lo suficientemente amplio, interesante y controvertido, como para constituir el tema de una tesis, sin embargo, en vista de la naturaleza del presente trabajo, nos hemos visto precisados a tratarlo, aunque sea en términos muy generales y restringidos, en la primera parte de este capítulo, para pretender posteriormente enfocarlo al caso concreto del impuesto sobre la renta del tráfico aéreo internacional en México.

La doble tributación, por su sola acepción gramatical ya nos da una idea del tema que vamos a tratar; esta idea de duplicidad

en el gravamen, que en principio se antoja tan sencilla, se va complicando cuando pretendemos enumerar los elementos indispensables para una definición de este concepto, en la que no desvirtuáramos su esencia.

Para empezar, la expresión "doble" nos lleva a la idea de multiplicar por dos, lo cual aplicado al término completo de "doble tributación" y siguiendo un razonamiento lógico, necesariamente implicará la multiplicación de una carga tributaria por dos. Sin embargo, cuando la doctrina nos habla de la doble tributación, no se está refiriendo necesariamente a la simple duplicidad de la carga tributaria, la cual puede verse triplicada, cuadruplicada o multiplicada por un factor mayor de veces, como consecuencia del fenómeno conocido como doble tributación, por lo que sería recomendable denominarlo "múltiple tributación", ya que la palabra "múltiple" nos da idea de lo que no es sencillo, de lo que va más allá de la unidad; sin embargo, utilizaremos el término doble tributación, para hacer más sencilla la exposición.

Ahora bien, si la palabra "tributación" implica el nacimiento de una obligación fiscal principal, es decir, de una obligación que surge de la realización del hecho imponible y cuyo contenido consiste en un derecho de cobro a favor de un sujeto activo y en un deber

de pago a cargo de un sujeto pasivo, (no está dirigida a las obligaciones fiscales formales o procesales que surgen de la ley y cuyo contenido son prestaciones de hacer, de no hacer, o de tolerar), la multiplicidad de la tributación no será otra cosa que la multiplicidad de la obligación fiscal principal, la cual se presenta cuando son dos o más los sujetos activos, los pasivos, o ambos.

A la doctrina tampoco le interesa este concepto tan amplio de la obligación tributaria cuando nos habla de la doble tributación, y se refiere únicamente a la multiplicidad de cargas de naturaleza fiscal sobre un solo sujeto pasivo, lo cual no excluye la posibilidad de que sean varias las personas que se pongan en dicho supuesto.

Otro elemento que debemos considerar en la definición que pretendemos dar de la doble tributación, es la materia del impuesto, es decir, aquellos bienes o riqueza de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto y que pueden consistir en capital o renta.

Es importante considerar este factor, porque nos permitirá determinar cuándo se da la sobrecarga fiscal, que implica la idea de multiplicidad de los gravámenes a que hemos aludido. Expliquemos esta idea:

Si un sujeto obtiene ingresos por los conceptos (A, B y C),

y causa un impuesto por A otro por B y otro por C, estará causando diversos impuestos; sin embargo, nada más los estará causando - una sola vez por cada una de las diversas materias de impuesto, y - ninguna de estas materias se encontrará sobregravada por una carga múltiple; en cambio si el mismo sujeto con los mismos ingresos, causa los impuestos (X, Y y Z), sobre el ingreso A, sobre el B, sobre el C, o sobre todos y cada uno de estos ingresos, podemos decir que ya no está soportando una carga normal sino múltiple, y por lo tanto está sufriendo la doble tributación, ya sea ante uno o ante - varios sujetos activos. Lo mismo podemos decir si este sujeto causa dos o más veces el impuesto Z sobre el ingreso A, por estar obligado ante dos o más sujetos activos.

Por todo lo anterior, debemos concluir que la doble tributación es un fenómeno jurídico que se presenta cuando un solo sujeto pasivo, por una misma materia imponible, tiene a su cargo dos o - más obligaciones fiscales principales o de pago; y que este fenómeno puede presentarse bajo los siguientes aspectos:

1o. - Cuando un sujeto pasivo por una misma materia imponible, está sujeto a dos o más impuestos ante un solo sujeto activo.

2o. - Cuando un sujeto pasivo por una misma materia imponible, está sujeto al mismo impuesto ante dos o más sujetos activos.

3o. - Cuando un sujeto pasivo por una misma materia imponible, está sujeto a dos o más impuestos ante dos o más sujetos activos.

A) La doble tributación en los planos nacional e internacional.

El fenómeno de la doble tributación puede presentarse en cualesquiera de estos dos planos: nacional e internacional. Se plantea en el plano nacional, cuando no hay concurrencia de competencias de los sujetos activos, o cuando los sujetos que concurren competencialmente pertenecen a un mismo estado, como sería el caso de México, en que tanto la federación como los estados y los municipios tienen facultad para cobrar impuestos, en virtud de lo que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional. Este fenómeno se plantea al nivel internacional cuando los sujetos activos que concurren competencialmente, son dos estados soberanos sujetos al Derecho Internacional, distintos.

B) La concurrencia de competencias de los sujetos activos en el plano internacional.

De los medios para establecer la relación jurídico tributaria que hemos estudiado en el capítulo anterior, los criterios de vinculación, que sirven para unir al sujeto activo con el hecho

imponible, son los que vienen a determinar la limitación espacial del ámbito de imposición.

La concurrencia de competencias de los sujetos activos en el plano internacional, se presenta cuando dos o más leyes fiscales emanadas de diversas soberanías producen la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes a cargo de un mismo sujeto pasivo, por la adopción de criterios mixtos de vinculación. Esto quiere decir que si dos entidades soberanas, por conducto de su poder legislativo, (quien tiene plena libertad en esta materia, como lo hemos visto en el capítulo I de este trabajo), adoptan al mismo tiempo criterios de vinculación subjetivos y objetivos para delimitar su ámbito espacial de imposición, nos encontraremos ante una inminente concurrencia competencial de sujetos activos, por ejemplo: si México grava a Juan Pérez con el impuesto sobre la renta, por los ingresos que obtenga por el arrendamiento de un inmueble situado en los Estados Unidos en virtud de un criterio de vinculación subjetivo como lo es la nacionalidad, y al mismo tiempo los Estados Unidos gravan al mismo Juan Pérez con el impuesto sobre la renta por los ingresos que obtenga por el arrendamiento del mismo inmueble, en virtud de que la Ley Americana aplica un criterio objetivo de vinculación, como lo es el del lugar en que se encuentran los bienes, nos

encontramos ante el caso clásico de la concurrencia de competencias de sujetos activos, que produce la doble tributación.

Si dos entidades soberanas adoptaran en sus leyes fiscales únicamente criterios subjetivos u objetivos de vinculación, siendo los mismos en las dos entidades, nunca podría darse la concurrencia competencial entre ellas, ya que el supuesto necesario para que surjan sus respectivas competencias, sólo podría realizarse en uno de los estados, que sería el que tendría en forma exclusiva el derecho a cobrar el impuesto respectivo.

El problema de la concurrencia impositiva se presenta porque ningún estado está dispuesto a autolimitarse en los ingresos que obtiene por la vía de los impuestos, adoptando un solo tipo de criterios de vinculación, porque además de resultar un fuerte sacrificio económico para el estado, la adopción de esta política fiscal resultaría injusta para los gobernados del Estado que la siguiera, ya que no todos soportarían en igual forma la carga de los gastos públicos, que en cambio sí los vienen a beneficiar a todos por igual.

2. - La doble tributación internacional al comercio aéreo en México.

Ya hemos dicho que cuando la ley fiscal de un país, al establecer un determinado impuesto, adopta al mismo tiempo criterios de vinculación subjetivos y objetivos, se está propiciando la

doble tributación, y precisamente ésto sucede en México en su Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que todo sujeto de este impuesto, que como las empresas de aviación, realice operaciones en México y en cualquier otro país, casi necesariamente habrá de sufrir la doble tributación. Veamos ésto:

A) Las empresas de aviación como causantes del impuesto sobre la renta en México.

Para determinar si las empresas de aviación son o no sujetos del impuesto sobre la renta en México, debemos sujetarnos al texto de la ley respectiva, por lo que pasamos a analizar las siguientes disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 1o. - "El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie, o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso".

Artículo 3o. - "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley:

I. - Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

a). - Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

b). - Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.

c). - Las agencias o sucursales de empresas extranjeras - establecidas en la República.

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 el territorio nacional. En los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de persona residente en el país.

III. - Las unidades económicas sin personalidad jurídica, - sólo en los casos en que esta ley prevenga se grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

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 corresponda 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."

Del texto de estos dos artículos desprendemos que las empresas de aviación son causantes del impuesto cuando obtengan los ingresos gravados por esta ley y se pongan en alguno de los supuestos establecidos por la misma, independientemente de que estén constituidas por una o varias personas físicas, o bien, asociadas para dar nacimiento a una persona moral.

Dentro de los diversos tipos de impuestos que establece nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, las empresas de aviación deberán causar el impuesto al ingreso global de las empresas, en virtud de lo que establece la fracción I del artículo 16 de la Ley de la materia, aplicado conjuntamente con el artículo 75 del Código de Comercio en sus fracciones VIII y XXIV que en su texto dicen:

Artículo 16. - "Son objeto del impuesto a que este título se refiere (del impuesto al ingreso global de las empresas), los ingresos en efectivo, en especie, o en crédito, que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, o de pesca, las cuales se definen como sigue, para los efectos de esta ley:

Fracción I. - Comerciales: las que conforme a las leyes federales tengan ese carácter y no estén comprendidas en las fracciones siguientes;

Fracción II. - Industriales:

Fracción III. - Agrícolas:

Fracción IV. - Ganaderas:

Fracción V. - De Pesca:"

Artículo 75 del Código de Comercio. - "La ley reputa actos de comercio:

Fracción VIII. - Las empresas de transporte de personas o cosas por tierra o por agua; y las empresas de turismo.

Fracción XXIV. - Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este Código".

B) Como se presenta este fenómeno en nuestro país.

Si analizamos el artículo 3o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta que hemos reproducido con anterioridad, encontraremos que dicha ley se funda tanto en criterios de vinculación subjetivos, como objetivos; así vemos que la fracción I de este artículo sigue criterios subjetivos como la nacionalidad, la residencia y el establecimiento, y la fracción II del mismo artículo, sigue un criterio objetivo, el del lugar de la fuente de riqueza.

Bastará que cualquier otro país en donde opere una empresa de aviación mexicana, siga un criterio de vinculación objetivo, para que se presente la concurrencia competencial de sujetos activos y la empresa sufra la doble tributación; o que una empresa de transporte aéreo, de nacionalidad extranjera, esté sujeta al impuesto sobre la renta de su país de origen, en virtud de un criterio subjetivo como lo es la nacionalidad o el lugar de su establecimiento, y obtenga ingresos gravables conforme a nuestra ley, cuya fuente de riqueza esté situada en el territorio nacional, para que esta empresa extranjera sufra la doble tributación. Lo mismo le sucederá a la empresa extranjera que esté establecida en México, o que tenga agencias o sucursales en el país.

Por lo anterior, podemos concluir, que el fenómeno de la doble tributación es susceptible de producirse, y normalmente se produce, con el impuesto sobre la renta del comercio aéreo internacional en México.

C) Los efectos del fenómeno.

La presencia de este fenómeno en México no acarrea ninguna consecuencia legal, porque ni la Constitución ni ninguna de las disposiciones legales que de ella emanan, prohíben la existencia del mismo. Sin embargo, este fenómeno sí acarrea consecuencias

económicas negativas, porque desalienta a las empresas extranjeras que nos proporcionan un servicio público que México no está capacitado económica y técnicamente para satisfacer por si mismo; además, puede influir para frenar nuestra incipiente aviación civil internacional. Por último, este fenómeno acarreará también consecuencias políticas y sociológicas, porque al frenar la aviación, se está frenando con ella nuestro desarrollo industrial, comercial, económico, científico, etc., y todo lo que se traduzca en progreso, porque es innegable que éste solamente puede ser logrado por aquel Estado que está al corriente de los avances que se obtienen en otras entidades de la comunidad internacional, y que el aislamiento de un Estado solamente puede llevarlo al retroceso. Si bien la vía aérea no es el único medio de comunicación con que cuenta el Estado moderno, sí constituye uno de los más importantes, porque puede satisfacer necesidades que difícilmente podrían cubrirse por otro medio de transporte, y esto, gracias a su rapidez y a la economía que de ella se deriva.

Para darnos una ligera idea de la fabulosa evolución que ha tenido el transporte aéreo como medio de comunicación, consideremos la información que nos da Rojas Roldán en su libro "Notas sobre derecho espacial", la cual transcribimos a continuación: "En la actualidad se advierten progresos extraordinarios en la aviación y ello --

representa una inversión de primera importancia económica en el mundo. Las estadísticas del año de 1964 registran que viajaron por el aire 120,000.000 de personas y se movilizaron, en líneas internacionales, 17,386,000.000 de toneladas de carga y 884,000.000 de toneladas de correo. Circulan en nuestros días (1969) más de 90,000 aviones comerciales y unos 25,000 militares. Para 1980 se calcula que viajarán por el aire 600,000.000 de personas en todo el mundo". (18)

Debido a todo lo anterior, nuestro país ha tomado una serie de medidas para evitar los efectos negativos de la doble tributación, y estudia la posibilidad de poder tomar nuevas medidas en el futuro.

(18) Rojas Roldán, Abelardo. "Notas sobre derecho espacial". México, Editorial Lex, 1969. p. 108.

C A P I T U L O I I I

LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES ANTE EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION

1. - Los organismos internacionales. 2. - Soluciones propuestas por la Sociedad de Naciones. 3. - Soluciones propuestas por las Naciones Unidas. 4. - Soluciones propuestas por la Organización de Aviación Civil Internacional. 5. - Conclusiones.

1. - Los organismos internacionales.

Así como los seres humanos se vieron en la necesidad de agruparse para poder subsistir y lograr sus fines, los Estados también han estado acordes en que la única forma de lograr sus fines y una subsistencia pacífica, es agrupándose para formar organismos superiores que controlen y regulen sus relaciones, de tal forma, que se respeten los derechos y las soberanías de los países que integren esas sociedades de Estados.

Si bien es cierto que los altos fines que motivaron la creación de los organismos internacionales no han podido realizarse plenamente, también es cierto que esas agrupaciones han logrado, por un lado, que muchas de las controversias que antes se resolvían por

la vía de la fuerza, ahora se resuelvan por la vía del derecho, y por otro lado, en su esfuerzo de conservar la paz, han promovido la adopción de medidas internacionales de carácter económico, por medio de las cuales se persigue disminuir la explotación de los países débiles por los fuertes, logrando en la medida de sus posibilidades un desarrollo más generalizado y más justo de los entes que forman la comunidad internacional.

Uno de los muchos temas que se han estudiado en los organismos internacionales, con el propósito de lograr una mejor comprensión y colaboración entre sus países miembros, es el problema de la doble tributación y de las posibles medidas para evitarlo.

Siendo los organismos internacionales el principal instrumento para alcanzar los postulados del Derecho Internacional, consistentes en lograr una convivencia pacífica y ordenada entre todos los pueblos; consideramos de gran importancia analizar las aportaciones que se han efectuado por ellos sobre este punto. Por lo antes expuesto, este capítulo está destinado al análisis de las medidas que sobre esta materia han propuesto y adoptado dos organizaciones internacionales y un organismo especializado, que son: la Sociedad de Naciones, primer intento para crear una organización internacional; las Naciones Unidas, sucesora de la

organización antes mencionada y la más importante de las agrupaciones de Estados formadas hasta la fecha: la Organización de Aviación Civil Internacional, que es un organismo especializado en una de las materias que mayor incumbencia tienen en este estudio, y que está vinculado con las Naciones Unidas.

2. - Soluciones propuestas por la Sociedad de Naciones.

Dice Sepúlveda que el Pacto que creó la Sociedad de Naciones fue adoptado el 28 de abril de 1919, formando parte del Tratado de Paz de Versalles. (19)

Dentro de los fines que se persiguieron en la Sociedad de Naciones, se encontraba la promoción de la cooperación internacional, para lo cual era necesario resolver los conflictos de carácter fiscal que surgieran entre dos o más Estados miembros de la misma, o entre un Estado miembro y cualquier otro Estado. Para la realización de este fin, la Sociedad de Naciones organizó varias Conferencias Regionales de Impuestos, en las que pudieran encontrarse posibles soluciones a los problemas a que hemos hecho referencia.

Dentro de las conferencias que hemos enunciado anteriormente, merecen estudio especial; la 2a. Conferencia Regional del

(19) Sepúlveda, César. "Curso de derecho internacional público". 3a. ed. México, Porrúa, 1968. p. 239.

Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, que tuvo lugar en la Ciudad de México, D. F., del 19 al 29 de julio de 1943, y la que se efectuó en Londres en el mes de marzo de 1946 por el mismo organismo.

En estas conferencias, los participantes asistieron sin tener representación de sus gobiernos; eran juntas de expertos en materia fiscal en las que no se comprometía a ninguno de los países que participaban.

Durante la celebración de estas conferencias, se proyectaron Convenciones Modelo que tenían por objeto facilitar las negociaciones entre los Estados, para evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal, tomando en cuenta, en forma especial, los requisitos necesarios para la reorganización de la economía internacional después de la 1ª. Guerra Mundial. La preparación de estas Convenciones Modelo también sirvió para aclarar e intercambiar ideas, facilitando así la posibilidad de adoptar soluciones comunes por medio de una mayor comprensión de los diversos puntos de vista nacionales.

En estas Convenciones se propusieron medidas para la prevención de la doble tributación internacional, tanto sobre la renta como sobre las sucesiones, y las medidas conducentes a la cooperación entre los administradores tributarios nacionales, para la mejor

tasación y colección de los impuestos.

Con relación al problema que nos ocupa en esta tesis, es decir, el relativo a las medidas necesarias para evitar los efectos negativos de la doble tributación sobre la renta percibida en el comercio aéreo internacional, el criterio que se adoptó en estas Convenciones fue el de considerar que solamente los países de donde se originaban las aeronaves con que se prestaban los servicios, tenían derecho a gravar los ingresos que obtuvieran las empresas usuarias de esas aeronaves, por la prestación de los servicios de transporte. Así vemos que en su artículo 5o. (coinciden en el numeral y en el texto, ambas Convenciones), establecen: "cuando la renta de una empresa, de uno de los Estados contratantes, se derive de operaciones realizadas con barcos o aviones que estén registrados en ese Estado, dichas rentas estarán sujetas al impuesto en el mismo Estado". (20)

La postura adoptada por la Sociedad de Naciones, en estas Convenciones, encierra una grave injusticia contra las empresas

(20) League of Nations. Fiscal Committee. "Model bilateral convention for the prevention of the double taxation of income". C. 2. M. 2. 1945 II. A. II. Economic and Financial 1945. II. A. p. 10 y League of Nations. Fiscal Committee. "Model bilateral convention for the prevention of the double taxation of income and property". C. 88. N. 88. 1946. II. A. Genova, Nov. 1946. II. Economic and Financial 1946. II. A. 7. p. 61.

pertenecientes a países en vías de desarrollo, frente a las empresas de los países desarrollados. Esta injusticia trajo como consecuencia, que las bases establecidas en los Convenios Modelo para evitar la doble tributación sobre el comercio aéreo internacional, sólo fueran seguidas y aplicadas en convenios celebrados entre países desarrollados, y no así tratándose de países en vías de desarrollo.

Para terminar diremos que, para mal de los países en desarrollo, el error que hemos hecho notar en el criterio seguido en las Convenciones Modelo de la Sociedad de Naciones, constituyó parte de la herencia que sobre todos los asuntos que estaba atendiendo esta Sociedad, recibieron las Naciones Unidas, y ha sido tal la influencia ejercida en este campo por la Sociedad de Naciones, que hasta en la actualidad la mayoría de las organizaciones internacionales, al tratar este problema objeto de nuestro estudio, no han podido superar las fallas que hemos señalado con anterioridad.

3. - Soluciones propuestas por las Naciones Unidas.

Dentro de los muchos fines que persiguen las Naciones Unidas, está el empleo de un mecanismo internacional para promover el progreso económico y social de todos los pueblos. Así vemos que el artículo 10. de la Carta de las Naciones Unidas, que enumera

los propósitos de dicha organización, en el número 3 dice: "Realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural o humanitario, y en el desarrollo y estímulo del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión".

Indiscutiblemente, dentro de los problemas de carácter económico que pueden plantearse, y se plantean, entre los países miembros de las Naciones Unidas, se encuentran los de naturaleza fiscal; es por ésto que en cumplimiento de la resolución 1273 (XLIII) del Consejo Económico y Social, de 4 de agosto de 1967, el Secretario General de las Naciones Unidas creó el Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; en esa resolución del Consejo, el Secretario General de las Naciones Unidas expresaba su confianza en que " los acuerdos fiscales entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo, puedan servir para promover una corriente de inversiones útiles para el desarrollo económico de los países en desarrollo, especialmente si los acuerdos prevén un trato fiscal favorable a dichas inversiones por parte de los países de origen, tanto mediante exenciones fiscales directas, como con medidas que les aseguren el pleno bene-

ficio de cualquier incentivo fiscal que les conceda el país de inversión". (21)

El Grupo de Expertos sesionó del 2 al 13 de diciembre de 1968 y aprobó en su sesión final el informe a que habremos de referirnos más adelante.

Actuando en calidad de Presidente Provisional, el Sr. Janez Stanovik, Secretario Ejecutivo de la Comisión Económica de las Naciones Unidas para Europa (CEPE), señaló que la creación del Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales venía después de medio siglo de esfuerzos internacionales en la esfera de la doble imposición internacional, empezando con la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920 y continuando con la labor de la Sociedad de Naciones y de las Naciones Unidas. Además, el Sr. Stanovik se refirió a la labor realizada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y especialmente, al proyecto de convenio sobre la doble imposición, de 1963, que había servido de guía práctica y útil para las negociaciones fiscales entre países desarrollados". (22)

(21) Naciones Unidas. "Informe del Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre países Desarrollados y Países en Desarrollo". Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Estudio E/4614 ST/ECA/110. p. 5.

(22) Ibidem, p. 5.

La función del Grupo de Expertos consistió en explorar los medios de facilitar la conclusión de tratados que permitieran la solución de los problemas fiscales entre países desarrollados y en vías de desarrollo.

En esa misma ocasión el Sr. Stanovik declaró, "la enorme difusión de los convenios entre los países industrializados no ha encontrado el eco que era de esperar en las relaciones fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo". (23)

Lo anterior es muy justificado, y se explica en virtud de que las condiciones propuestas por la OCDE para la celebración de ese tipo de tratados, no consideran que el mismo sacrificio económico resulta mucho más gravoso para un país en vías de desarrollo que para un país desarrollado; además, las utilidades que pudieran obtenerse de la celebración del tratado también son desproporcionadas, ya que son muy superiores para los países desarrollados que para los países en desarrollo.

Los errores arriba enunciados se hacen patentes en el texto del artículo 8o. de la Convención Modelo de la OCDE que trata el problema de las compañías de transportes, diciendo:

1. - "Las utilidades obtenidas de la explotación de buques o aeronaves dedicadas al transporte internacional, sólo podrán ser -

(23) Ibidem, p. 5.

gravadas en el Estado contratante donde se halle el lugar de administración efectiva de la empresa.

2. - Las utilidades obtenidas de la explotación de embarcaciones afectadas a la navegación interior, sólo podrán ser gravadas en el Estado contratante donde se halle el lugar de administración efectiva de la empresa.

3. - Si el lugar de administración efectiva de una empresa de navegación marítima, o interior, se halla a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde radique el puerto de matrícula del buque o embarcación ó, si no tiene puerto de matrícula, en el Estado contratante del que sea residente la persona o entidad que explote el buque o embarcación". (24)

Como podrá verse, en la casi totalidad de los casos solamente podrían gravar los ingresos de esta naturaleza los países desarrollados, que son aquellos que tienen las posibilidades económicas para exportar el servicio de transporte y que desde luego es donde se encuentran establecidas las administraciones efectivas de las empresas, no importando que el país de donde esas empresas obtienen gran parte de sus ingresos, no obtenga ni un centavo de impuestos sobre dichos ingresos.

(24) Ibidem, p. 15.

Esta grave injusticia, principal impedimento para que los tratados que hasta ese momento se habían celebrado entre países desarrollados para evitar la doble tributación, se realizaran también con países en desarrollo, no fue superada por el Grupo Especial de Expertos. Y así vemos que en la parte de su informe relativa a las utilidades de las actividades de transporte marítimo y aéreo, dice: "En lo que respecta a las utilidades de las actividades de transporte aéreo en el tráfico internacional, el Grupo acordó, en general, mantener la norma que figura en el artículo 80. de la Convención Modelo de la OCDE; es decir, que esas utilidades sólo sean imponibles por el país donde esté situada la sede de la dirección efectiva de la empresa". (25)

Como es claro, el Grupo de Expertos en vez de aportar una solución efectiva, copió el mismo error de la Convención Modelo de la OCDE.

Toda vez que este error lo hicieron extensivo al transporte marítimo, varios países en desarrollo manifestaron "que no estaban en condiciones de renunciar a los ingresos, aunque fueran limitados, de la tributación a las empresas extranjeras de transporte marítimo, (estos razonamientos son válidos también para el

(25) Ibidem, p. 15.

transporte aéreo), mientras sus propias industrias de transporte marítimo no estuvieran más desarrolladas". (26) Se reconoció que existían considerables dificultades para determinar una utilidad imponible en estas condiciones, y se propusieron diversos métodos. Se discutió la propuesta formulada por un miembro de un país en desarrollo, que consistía en gravar las utilidades del transporte marítimo por partes iguales. Los miembros de varios países en desarrollo manifestaron también, que estarían dispuestos a aceptar los estados de cuentas comprobados, de la empresa naviera extranjera, o un certificado de las autoridades fiscales del país de origen de esa empresa, como base para computar los impuestos sobre la parte correspondiente a las utilidades. El hecho de que las empresas de transporte marítimo pudieran recibir deducciones por depreciación acelerada, bonificaciones por inversiones, o beneficios similares en muchos países, planteó la cuestión de si tales deducciones fiscales deben tenerse en cuenta al determinarse el ingreso gravable por parte del respectivo país en desarrollo. Varios miembros de países en desarrollo convinieron en que corresponde a sus países estimar esas utilidades, y reconocieron el hecho de que algunas compañías navieras tienen ingresos en forma de subvenciones

(26) Ibidem, p. 16.

que reciben de los gobiernos respectivos.

Este mismo problema, pero planteado en sentido contrario, es decir, cuando los países en desarrollo con el propósito de estimular la inversión extranjera otorgan incentivos fiscales, exenciones, etc., y no se quiere que sean anulados por el país de origen al gravar el total de los ingresos (gravados y exentos), ha sido resuelto por Suecia incluyendo en sus tratados la llamada Cláusula del Tax-Sparring, que consiste en permitir deducciones a su propio impuesto del impuesto que el Estado huésped condona, mediante exenciones o rebajas de las tasas fiscales. (27)

Debemos concluir que las Naciones Unidas, no han podido dar la solución adecuada al problema de cómo deben efectuarse los tratados entre países desarrollados y en desarrollo, para evitar la doble tributación, a pesar de los esfuerzos realizados por el Grupo Especial de Expertos creado para ese fin.

4. - Soluciones propuestas por la Organización de Aviación Civil Internacional.

La Organización de Aviación Civil Internacional (OACI), cuya sede está en Montreal Canadá, y de la cual dice Sepúlveda:

(27) García Cáceres, Jorge Alberto. "Medidas para evitar la doble tributación en Suecia". En Revista Investigación Fiscal No. 48. ed. por la Administración General de Impuestos al Ingreso de la Sría. de Hacienda y C. P., México, 1969. p. 77 y 78.

"Se estableció por una Convención, llamada de Aviación Civil, que surgió de una conferencia especializada, y que tuvo lugar en Chicago en 1944. Se vinculó con las Naciones Unidas el 14 de diciembre de 1946". (28) Tiene dentro de sus fines principales, promover la aviación civil internacional. Entre otras medidas que se tomaron para alcanzar esta finalidad, el Comité de Transporte Aéreo de la OACI, durante el período de tres años 1948-1951 llevó a cabo el estudio general de los diferentes problemas existentes y previstos, relativos a la imposición en la esfera de transporte aéreo internacional.

En este estudio se llegó a la conclusión de que era necesario tomar medidas ulteriores a fin de evitar, en lo posible, la imposición múltiple respecto al combustible, a las aeronaves y a las ganancias del transporte aéreo internacional. Por lo tanto, el Consejo adoptó en 1951 una Resolución y una Recomendación relativas a impuestos sobre el combustible, una Resolución sobre impuestos a los ingresos y aeronaves, y una Resolución relativa a la venta o uso del transporte aéreo internacional, las cuales se publicaron en el Documento 7145-C/824 de la OACI.

Desde 1951 un número de estados contratantes, de con--

(28) Sepúlveda, op. cit. p. 269.

formidad con los términos de las tres Resoluciones y la Recomendación, ha mantenido informada a la Organización sobre el estado de su aplicación en sus respectivos territorios y la OACI ha publicado y distribuido periódicamente la información así recibida.

En vista de los cambios importantes que han tenido lugar en la aviación civil internacional y del número de nuevos Estados que han ingresado en la OACI desde 1951 hasta 1968, y de la experiencia adquirida por los Estados contratantes con las Resoluciones y Recomendaciones del Consejo, el XV período de sesiones de la Asamblea llegó a la conclusión de que había llegado el momento en que la OACI debía efectuar un exámen en esta esfera. Los debates subsiguientes en el Comité de Transporte Aéreo y en el Consejo llevaron, por último, a la adopción por el Consejo de una declaración de criterios.

Este documento se ha dividido en cuatro secciones, cada una de las cuales comienza con el texto de la Resolución o Recomendación pertinente del Consejo.

De estas cuatro partes del Documento 8632-C/968 de la OACI, solamente nos interesa para los fines de nuestro estudio la sección III, la cual transcribimos a continuación:

SECCION III

"RESOLUCION DEL CONSEJO DEL 14 DE NOVIEMBRE DE 1966 -
RELATIVA A IMPUESTOS SOBRE LAS GANANCIAS DE LAS EMPRE-
SAS DE TRANSPORTE AEREO INTERNACIONAL Y SOBRE LOS IM-
PUESTOS A LAS AERONAVES"

CONSIDERANDO que la imposición múltiple a las ganancias de las empresas de transporte aéreo internacional y de las aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional, puede prevenirse eficazmente mediante acuerdo recíproco de los Estados a fin de limitar la imposición en estas dos esferas al Estado donde tenga dicha empresa su domicilio fiscal; y

CONSIDERANDO que para las empresas de transporte aéreo internacional, la falta de aplicación de esta norma de exención recíproca entraña la imposición múltiple, o considerables dificultades para la distribución de ingresos entre un gran número de jurisdicciones fiscales; y

CONSIDERANDO que ya se han obtenido ampliamente tales exenciones, por ejemplo, mediante la inclusión de disposiciones apropiadas en acuerdos bilaterales destinados a evitar, en general, la imposición múltiple, o en aquellos que se refieren al intercambio de derechos de transporte aéreo comercial, o mediante la adopción por los Estados de legislación que garantice la exención de cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad;

EL CONSEJO RESUELVE QUE:

- 1) Cada Estado contratante conceda recíprocamente, en el máximo grado posible:
 - a) la exención de impuestos sobre los ingresos de las

empresas de transporte aéreo internacional de -
otros Estados contratantes que obtengan en ese -
Estado de la explotación de aeronaves dedicadas
al transporte aéreo internacional; y

- b) la exención de impuestos sobre la propiedad y ca-
pital, plusvalía u otros impuestos similares so-
bre las aeronaves de otros Estados contratantes
dedicadas al transporte aéreo internacional;
- 2) Cada Estado contratante hará lo posible para po-
ner en práctica lo dispuesto en el párrafo 1), -
mediante la negociación bilateral de acuerdos -
relacionados con la doble imposición, en gene-
ral, u otros métodos tales como la inclusión de
disposiciones apropiadas en los acuerdos bilate-
rales para el intercambio de derechos de trans-
porte aéreo comercial, o leyes que concedan -
tales exenciones a cualquier otro Estado que -
otorgue reciprocidad;
- 3) Cada Estado contratante tomará todas las medi-
das posibles a fin de evitar demoras en las nego-
ciaciones bilaterales que sean necesarias para -
alcanzar la aplicación de la Cláusula 1);
- 4) Cada Estado contratante notificará a la Organiza-
ción el grado en que está dispuesto a tomar medi-
das de acuerdo con los principios de esta Resolu-
ción y mantendrá en adelante informada a la or-
ganización de cualquier cambio posterior en su -
posición respecto a la Resolución;
- 5) La información así recibida se publicará y trans-
mitirá a todos los Estados contratantes". (29)

(29) OACI. "Criterios de la OACI sobre impuestos en la esfera
del transporte aéreo internacional". Doc. 8632-C/968. 1966.
p. 10 y 11.

Encontramos en el texto de las medidas propuestas por la OACI en la Resolución que acabamos de transcribir, que en el fondo encierra el mismo defecto de las medidas propuestas por la Sociedad de Naciones, la Convención Modelo de la OCDE y por las Naciones Unidas. Indebidamente, se esperan iguales resultados de sacrificios económico-fiscales aparentemente iguales, de países en diferente grado de desarrollo y con grandes diferencias en sus capacidades económicas.

Ahora bien, también debemos mencionar que en ese documento ya se incluyen como aportaciones "novedosas", la posibilidad de un intercambio de derechos de transporte aéreo comercial y la adopción de medidas legislativas internas que garanticen la exención a cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad; pero estas nuevas medidas también están destinadas a fracasar por adolecer del mismo defecto que enunciamos anteriormente.

5. - Conclusiones.

Ya hemos visto que ninguno de los organismos internacionales que hemos estudiado, ha podido encontrar la solución definitiva al problema de la doble tributación, pues si bien lo ideal sería la realización de una serie de tratados, como los que se han efectuado -

con todo éxito entre países desarrollados, esta solución resulta parcial en vista de que todavía no se encuentra la fórmula mediante la cual se les hiciera justicia a los países en desarrollo, no quedándoles a éstos otro camino que la adopción de medidas de carácter interno que les permita dar, dentro de sus grandes limitaciones, la mayor protección a sus nacionales, su industria y su comercio, tratando a la vez de regular su sistema impositivo de tal modo que no se afecte desproporcionadamente a las empresas extranjeras que les prestan el servicio de transporte aéreo, pues de lo contrario el mismo país se cortarían sus medios de progreso.

Siendo México un país en vías de desarrollo, ha tenido que adoptar los procedimientos que a grandes rasgos acabamos de describir, y que explicaremos con mayor detenimiento en el siguiente capítulo.

C A P I T U L O I V

MEXICO ANTE EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION SOBRE LA RENTA DEL COMERCIO AEREO INTERNACIONAL

1. - Las posibles soluciones del problema. 2. - Las medidas internacionales. 3. - Las medidas internas. A) Medidas legislativas.
B) Medidas de política administrativa.

1. - Las posibles soluciones del problema.

En este capítulo procuraremos analizar la naturaleza y eficacia de las soluciones que se están adoptando en México, para resolver o contrarrestar los efectos negativos de la doble tributación sobre la renta del comercio aéreo internacional.

Para el análisis de este tema, debemos partir de la base de que el moderno Estado de derecho, como México, tiene que regir su conducta y hallar la solución de sus problemas por la vía del derecho. Y siendo éste una ciencia, se encuentra en permanente evolución; por lo tanto, nunca se podrá hablar de soluciones definitivas; lo que es cierto y válido para un país en un momento o época determinados, puede no serlo en el futuro. Con esto queremos dejar sentado

que, a ninguna de las aseveraciones que hagamos durante la exposición de este tema pretendemos darle validéz absoluta, y que las medidas que al respecto exponemos, sólo son lo que consideramos la solución idónea para este problema, en las condiciones actuales de nuestro país.

Así como los problemas de doble tributación a nivel nacional, solamente pueden resolverse con medidas de carácter interno, por respeto a las soberanías de los Estados, los problemas de doble tributación internacional pueden resolverse tanto con medidas de carácter internacional como de carácter interno con trascendencia internacional. Es por ésto que, para sistematizar nuestra exposición, vamos a dividir las posibles soluciones del problema a que nos venimos refiriendo, en dos grandes secciones: las medidas de carácter internacional y las de carácter interno.

Dice Jarach: "Los tratados y acuerdos concertados entre Estados soberanos en el orden internacional, con miras a evitar las dobles imposiciones y a asegurar la asistencia y la colaboración de los Fiscos respectivos para combatir la evasión fiscal, constituyen una materia cuya importancia ha ido aumentando a partir de la terminación de la primera guerra mundial hasta nuestros días.

Las normas establecidas en dichos tratados son propiamente

derecho internacional que se refiere a la materia tributaria y puede, -
por tanto, denominarse Derecho Tributario Internacional.

No debe confundirse con esta materia, aunque a menudo se
hace, el conjunto de normas internas que delimitan el campo de acción
del poder fiscal con referencia a sujetos o a objetos que por su natura-
leza trascienden los límites de su territorio. Estas normas forman -
parte del derecho tributario material o sustantivo y no del derecho tri-
butario internacional o inter-estadual". (30)

Aunque en derecho internacional existen diversas teorías -
sobre el predominio del derecho internacional sobre el derecho inter-
no o viceversa, no es nuestro propósito entrar al estudio de estas --
cuestiones, sino únicamente aclarar la terminología que vamos a em-
plear; por eso decimos que, cuando hablemos del carácter internacio-
nal o interno, de las posibles soluciones al problema de la doble tribu-
tación, nos estaremos refiriendo no al alcance de aplicación de dichas
soluciones, o mas técnicamente, a su jurisdicción, sino a su naturale-
za misma; es decir, consideraremos el plano en que se crean y los -
procedimientos seguidos para su creación.

(30) Jarach, "Curso superior ...", op. cit. p. 19.

2. - Las medidas internacionales.

Los instrumentos de carácter internacional con que cuenta México para evitar los efectos negativos de la doble tributación, son los tratados, los cuales son definidos en un sentido amplio por Sepúlveda, como sigue: "Tratados son los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, para modificar o para extinguir, una relación jurídica entre ellos". (31)

La capacidad para representar a México en la celebración de tratados con otros miembros de la comunidad internacional, está depositada en el Presidente de la República, según lo establece el artículo 89 de la Constitución Política en su fracción X; sin embargo, esta facultad puede delegarla en los plenipotenciarios que al efecto se ñale.

El proceso de creación de los tratados es complejo; normalmente se inicia con un canje de notas en las que se precisan la necesidad de llegar a un acuerdo sobre determinada materia, el lugar en que habrán de realizarse las negociaciones, quiénes serán los plenipotenciarios que representarán a cada uno de los países, partes del convenio, etc. Posteriormente se realizan las discusiones, y una vez

(31) Sepúlveda, op. cit. p. 110.

aprobado el texto definitivo del tratado se firma éste por los plenipotenciarios.

Una vez firmado el tratado, se envía a los Jefes de Estado respectivos para que si lo consideran procedente, lo sometan a los procedimientos internos de discusión y aprobación, con las aclaraciones y recomendaciones que juzguen pertinentes.

En México la autoridad competente para la aprobación de los tratados internacionales es el Senado, según lo dispone la fracción I del artículo 76 constitucional que a la letra dice: "Son facultades exclusivas del Senado: Fracción I. - Aprobar los tratados y convenciones diplomáticas que celebre el Presidente de la República con las potencias extranjeras".

César Sepúlveda dice: "Si el tratado emerge incólume de esa discusión, y si, por otra parte, el Jefe de Estado no tiene objeción, entonces se procede a las etapas finales de la ratificación, o sea, la hechura de un instrumento en donde aparece el texto del tratado, la anotación de que ha sido aprobado por los órganos encargados y la declaración del Jefe del Estado de que se ratifica el tratado". (32)

Los tratados que sean ratificados por el Senado, tendrán

(32) Ibidem, p. 118.

el carácter de Ley Suprema en México, en virtud de lo establecido en el artículo 133 constitucional, que en su texto dice: "Esta Constitución las Leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados".

A pesar de que nadie duda de la eficacia que tienen los tratados como instrumentos internacionales para fomentar la convivencia pacífica y ordenada entre todos los pueblos, ya hemos visto, al tratar el tema de los organismos internacionales ante el problema de la doble tributación, que a pesar de los esfuerzos realizados por dichos organismos no han podido encontrar la fórmula mediante la cual sea posible la realización de tratados internacionales entre países desarrollados y en vías de desarrollo, para evitar los efectos negativos de la doble tributación. México no ha corrido mejor suerte, y como ya preveníamos al final del capítulo anterior, ha seguido el mismo camino que la mayoría de los países en desarrollo, refugiándose en medidas de carácter interno, las que estudiaremos más adelante.

No entraremos al estudio de la posible celebración de tratados sobre esta materia entre países en desarrollo, porque es innegable que el problema de doble tributación que pudiera presentarse entre ellos, sería mínimo; además, creemos que no habría ningún inconveniente en que las mismas reglas que rigen con toda efectividad los tratados entre países desarrollados, rijan los tratados entre países en igual grado de subdesarrollo.

Lo más que ha logrado México a este respecto, es la realización de dos proyectos de tratados: uno con Canadá, para evitar la doble tributación sobre la renta de los transportes marítimo y aéreo, y otro con Australia, para evitar la doble tributación en general.

Por otro lado, México celebró un convenio ejecutivo para evitar la doble tributación de las utilidades procedentes del transporte marítimo y aéreo, por medio de un canje de notas diplomáticas que realizó con los Estados Unidos de América el 7 de agosto de 1964. (33)

En su carta Thomas C. Mann, quien firmó por el Secretario de Estado de los E.U.A., manifiesta:

"El Gobierno de los Estados Unidos de América, de confor

(33) Bayitch, S. A. y José Luis Siqueiros. "Conflict of laws: Mexico and the United States". Coral Gables, Florida, University of Miami Press, 1968. p. 15.

midad con el inciso b) del artículo 872 y el artículo 883 de su Código de Rentas Internas, y con base en la exención que conceda el Gobierno de México a los ciudadanos de los Estados Unidos de América y a corporaciones organizadas en los Estados Unidos de América, excluirá del ingreso bruto y otorgará exención de impuestos a todos los ingresos obtenidos: a) por una corporación organizada en México, o b) por una persona física individual que sea ciudadano de México y no sea residente en los Estados Unidos de América, provenientes de la operación de uno o más barcos matriculados, o aeronaves registradas, bajo las leyes de México".

Por su parte, el embajador de México en Washington, D. C. Antonio Carrillo Flores, se expresa en su carta en los siguientes términos:

"El Gobierno de México, con base en la exención equivalente que conceda el Gobierno de 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, o b) por una persona física individual que sea ciudadano de Estados Unidos de América y no sea residente en México - - -

provenientes de la operación de uno o más barcos matriculados, o aeronaves registradas, bajo las leyes de Estados Unidos de América".

Afortunadamente para México, este canje de notas diplomáticas no ha llegado a fructificar en tratado, pues como claramente se desprende de su texto, adolece de uno de los vicios característicos de los convenios entre países desarrollados y en desarrollo, que consiste en considerar que de un mismo sacrificio fiscal, como lo es la exención recíproca, resulta igual carga para ambas partes contratantes, lo cual, como ya vimos en el capítulo anterior, no es cierto, ya que los potenciales económicos y los beneficios que de ellos se derivan son distintos.

Debemos concluir que México no ha podido resolver, con medidas de carácter internacional, el problema de la doble tributación sobre la renta del comercio aéreo internacional.

3. - Las medidas internas.

A diferencia de las medidas arriba analizadas, las medidas de carácter interno sí le han permitido a México resolver el problema objeto de nuestro estudio.

En México, las medidas de carácter interno para la solución de problemas fiscales, se reducen a la Ley y a las medidas de -

política administrativa que, con fundamento en las facultades otorgadas en las leyes fiscales, adopte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Analizaremos estos dos tipos de medidas internas:

A) Medidas legislativas.

Las reglas que rigen la iniciativa, la discusión, la aprobación, la sanción y la publicación de las leyes fiscales federales, (como la Ley del Impuesto sobre la Renta), están contenidas en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política. Dentro de estas reglas generales se establece un tratamiento especial para las leyes o decretos que versen sobre contribuciones o impuestos, cuya discusión siempre deberá iniciarse en la Cámara de Diputados, según lo establece el inciso h) del artículo 72 constitucional, que en su texto dice: "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

Las reglas que rigen la iniciación de la vigencia de estas leyes se encuentran establecidas en el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Las leyes y demás disposiciones fiscales de carácter general, entrarán en vigor en toda la Repú--

blica el décimoquinto día siguiente al de su publicación en el Diario -
Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una vigen--
cia distinta con tal de que la publicación haya sido anterior". Esto -
último sucedió con la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, que -
se publicó el 31 de diciembre de 1964 y entró en vigor al día siguiente,
por disposición expresa de su artículo lo. transitorio.

Debemos agregar que en casos de excepción el Ejecutivo,
con fundamento en los artículos 49 y 131 constitucionales, podrá se--
guir un procedimiento extraordinario para legislar en materia fiscal.
Estos artículos también los transcribimos a continuación, en su parte
relativa:

Artículo 49 constitucional: "El Supremo Poder de la Fede
ración se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judi-
cial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una so-
la persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo,
salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, -
conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo
lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facul-
tades extraordinarias para legislar".

Segundo párrafo del artículo 131 constitucional: "El Ejecu

tivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida".

Ahora analizaremos los principales cuerpos legales que pueden tener relación con el problema objeto de nuestro estudio.

En primer lugar, recordaremos que nuestra Constitución Política no trata en lo más mínimo este tema. Lo mismo sucede con el Código Fiscal de la Federación. En cambio, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece dos reglas importantísimas tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación sobre los ingresos que se obtengan de fuente extranjera, reglas que por lo tanto son aplicables a los ingresos de las empresas de aviación, las que son sujetos del impuesto sobre la renta en México por las operaciones que realicen en el extranjero.

Estas reglas están contenidas en el último párrafo del artículo 3o. de dicha ley, que en su texto dice: ". . . . cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda 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".

Esta primera regla parte del supuesto de que sea capital nacional el que se invierta en el extranjero.

Al mismo tiempo que se protege al inversionista nacional en el extranjero, el fisco mexicano es protegido contra maniobras fraudulentas que puedan conducir a la evasión fiscal, no permitiendo que la deducción del impuesto pagado en el extranjero por un concepto determinado, pueda afectar el impuesto sobre la renta que se causa por otros conceptos, excluyendo así la posibilidad de que, habiendo pagado un impuesto en el extranjero mayor que el que resultaría de aplicar la ley mexicana, el inversionista nacional, con fundamento en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratara de compensar la diferencia de impuesto que deba en México; o aún peor, solicitara con fundamento en el mismo artículo, la devolución de un impuesto que nunca recibió el fisco mexicano. Por todo lo anterior, -

solamente se podrá realizar la deducción del impuesto pagado en el extranjero, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de México.

Mas adelante, este último párrafo del artículo 3o. continúa en los siguientes términos: "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". Esta segunda regla nos recuerda lo que dijimos sobre la Cláusula del Tax-Sparring de los tratados suecos, cuando tratamos las medidas que propusieron las Naciones Unidas, para evitar los efectos negativos de la doble tributación. Tanto esta Cláusula como la segunda regla a que nos venimos refiriendo, tienen por objeto evitar que se nulifiquen los incentivos fiscales que otorgan los países que desean fomentar la inversión extranjera, por la vía de las exenciones de impuestos. Estas dos normas se distinguen entre sí, en que la mexicana contiene una excepción que no tiene la regla sueca; esta excepción no tiene trascendencia para los fines del presente trabajo, porque se refiere a los ingresos derivados de la imposición de capitales y en esta tesis solamente nos referimos a los ingresos procedentes de las actividades

propias del giro de transporte aéreo internacional, sea de personas o de carga.

Como se habrá observado las normas legales a que nos hemos referido solamente son aplicables a los problemas de doble tributación que se originan de la exportación mexicana del servicio de transporte aéreo, pero no consideran la mayoría de los casos, en los que la operación es en sentido inverso; es decir no consideran cuando México es el país importador del servicio de transporte aéreo y son las empresas extranjeras las que sufren la doble tributación sobre la renta. En estos casos también se producen problemas cuyas soluciones son de gran importancia para nuestro país. Estas soluciones, que también son las de carácter interno, se encuentran previstas en las medidas de política administrativa, mismas que expondremos a continuación.

B) Medidas de política administrativa.

Al reconocer sus limitaciones y la imposibilidad de prever las situaciones concretas que pueden presentarse al aplicar disposiciones generales a ciertos casos específicos, el legislador fiscal dejó abiertas las puertas para que la Secretaría de Hacienda sea la que indique la forma en que deben aplicarse las disposiciones fiscales en las situaciones reales y concretas que se le planteen como

consulta. Así vemos, que el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación vigente establece: "Los interesados directamente en situaciones reales y concretas que planteen consultas sobre la aplicación que a las mismas deba hacerse de las disposiciones fiscales, tendrán derecho a que las autoridades que al efecto señale el reglamento respectivo, dicten resolución sobre tales consultas. Si no se plantean situaciones reales y concretas las autoridades se abstendrán de resolver - consultas relativas a la interpretación general abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales". Este artículo encuentra su antecedente en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de marzo de 1967, que en su parte relativa decía: "Las direcciones de la propia Secretaría (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) resolverán las consultas relacionadas con los impuestos que administren, si los particulares directamente interesados o sus representantes plantean situaciones reales y concretas".

En uso de la facultad otorgada en este artículo, la Cámara Nacional de Aerotransportes, en escrito de 24 de agosto de 1966, solicitó a la Subdirección del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, que se fijaran bases especiales de tributación al ingreso global de las empresas en el giro de aerotransporte internacional extranjero, en las que se - -

consideraran las condiciones que caracterizan a dichas empresas.

Con fundamento en los artículos 10, 21 fracción III y 207 del Código Fiscal vigente hasta el 31 de marzo de 1967, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, en oficio 311-SD-48000 de fecha 4 de noviembre de 1966, resolvió en los siguientes términos:

PRIMERO. - Se establecen bases especiales de tributación para el pago del impuesto al ingreso global de las empresas en el giro del aerotransporte internacional extranjero, por los ejercicios de 1965 a 1970, inclusive.

SEGUNDO. - Podrán optar por las bases de tributación que en los términos de esta resolución se establecen, las empresas extranjeras dedicadas al aerotransporte internacional que operen en la República, siempre y cuando, además comprueben estar al corriente en el pago del impuesto relativo hasta el ejercicio de 1964.

Asimismo, los convenios que a la fecha tengan celebrados algunas empresas para el pago del impuesto que esta Dirección administra, quedarán sin efecto si dichas empresas optan por sujetarse a las presentes bases, para lo cual se les reconocerá el impuesto total o parcial que hubieren cubierto por el ejercicio de 1965, pero deberán renunciar en su caso a los créditos que, por dicho concepto, resulten a su favor.

TERCERO. - A juicio de esta Dirección, se autorizará que se paguen ejercicios anteriores a 1965 conforme a las presentes bases y se otorgarán plazos especiales para pagar adeudos correspondientes a tales ejercicios anteriores.

CUARTO. - Para los efectos de estas bases especiales de tributación, son objeto del impuesto los ingresos provenientes de los siguientes conceptos:

1. - Pasajes, que comprenden:

a) el importe de la tarifa de pasaje;

- b) los intereses, en las ventas a crédito; y
- c) el porcentaje de comisión en las ventas efectuadas por cuenta de otras compañías.

2. - Carga.

3. - Exceso de equipaje.

4. - Arrendamiento de equipo de cualquier naturaleza.

5. - Fletes.

6. - Correo.

7. - En general, cualquier otro ingreso que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, sea acumulable para los efectos del impuesto al ingreso global de las empresas.

QUINTO. - El ingreso global gravable se determinará aplicando a los ingresos brutos obtenidos en el Territorio Nacional, el factor que resulte de dividir la utilidad neta de todo el sistema internacional -antes del pago de impuestos- entre el total de ingresos globales del propio sistema internacional, a cuyo efecto la empresa deberá exhibir copia de la declaración del impuesto sobre la renta presentada en el país donde esté establecida su matriz.

En caso de no haberla presentado, o de no estar obligado a ello, a fin de determinar el ingreso global gravable arriba citado, exhibirá sus estados financieros dictaminados por Contador Público y certificados por el Consulado Mexicano.

SEXTO. - El impuesto correspondiente a cada ejercicio se calculará aplicando al ingreso global gravable que resulte, la tarifa del artículo 34 de la ley de la materia.

SEPTIMO. - El impuesto correspondiente al ejercicio de 1965 se cubrirá, en su totalidad, en un solo pago a más tardar el 31 de diciembre del presente año.

OCTAVO. - El impuesto relativo al ejercicio de 1966 se

cubrirá en dos pagos: el primero, durante el duodécimo mes del ejercicio fiscal del causante, y el segundo, dentro del sexto mes siguiente al del cierre del mencionado ejercicio.

NOVENO. - El primer pago a que se refiere el punto anterior se hará con base en el 50% (cincuenta por ciento) del impuesto total cubierto por el ejercicio de 1965.

El importe del segundo pago será la diferencia que resulte entre el primer pago y el impuesto anual que corresponda.

DECIMO. - El impuesto anual correspondiente a los ejercicios de 1967 a 1970, inclusive, se cubrirá en tres pagos de acuerdo con las siguientes reglas:

1. - Los dos primeros pagos se efectuarán, respectivamente, durante los meses octavo y duodécimo que correspondan a cada ejercicio del causante.

2. - El tercer pago se cubrirá a más tardar el último día hábil del sexto mes siguiente al del cierre del ejercicio del causante.

DECIMO PRIMERO. - Los pagos a que se refiere el punto anterior se harán conforme a las siguientes bases:

1. - El primero y segundo pagos serán iguales al 35% (treinta y cinco por ciento) del impuesto total cubierto por el ejercicio inmediato anterior al en que se efectúen los pagos.

2. - El importe del tercer pago será la diferencia que resulte entre la suma de los dos primeros pagos y el impuesto anual que corresponda.

DECIMO SEGUNDO. - Para los efectos de los mencionados pagos provisionales y definitivos, los causantes deberán utilizar los formularios de declaración correspondientes.

DECIMO TERCERO. - Los pagos a que se contraen los puntos SEPTIMO, OCTAVO y DECIMO que se realicen fuera de los plazos señalados, darán lugar a la aplicación de las sanciones que establece el Código Fiscal de la Federación.

DECIMO CUARTO. - Los causantes cuya situación corresponda al contenido del punto SEGUNDO de esta resolución y opten por sujetarse a las presente bases, no están obligados a llevar los libros de contabilidad que señala el Código de Comercio, pero sí deberán establecer cualquier otro medio de control de los ingresos percibidos en el país. Asimismo, dichos causantes deberán presentar una solicitud ante esta Dirección, a más tardar el día 5 de diciembre próximo, en la que se adjunten los estados financieros correspondientes al ejercicio de 1965.

El causante que no envíe la solicitud mencionada en los términos expuestos, o que habiéndola enviado no le sea aceptada, queda obligado a cubrir el impuesto correspondiente conforme a lo prescrito por la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor.

DECIMO QUINTO. - A partir de 1967 los causantes a que se refiere esta resolución, quedan obligados a efectuar la conciliación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta con las presentadas ante la Dirección General de Impuestos Interiores respecto al Impuesto sobre Portes y Pasajes.

DECIMO SEXTO. - Esta Dirección podrá, en cualquier momento, revocar administrativamente la presente resolución cuando lo estime pertinente, previo aviso por escrito dado a esa Cámara con treinta días de anticipación.

A continuación comentaremos los aspectos más interesantes de esta resolución:

Debe observarse que en el primer punto se establece un término para la vigencia de las bases especiales de tributación (del ejercicio de 1965 al de 1970), lo cual es característico de las resoluciones administrativas, ya que es uno de los factores (aparte del formal), que permiten distinguirlas de las normas legales, las que no están destinadas a fenecer a un plazo determinado.

En el segundo punto observamos otro factor de distinción de las normas administrativas contenidas en la resolución y las normas legales. Este factor importantísimo es la falta de obligatoriedad en las primeras.

Creemos que la falta de obligatoriedad de las normas administrativas, que se refleja en la posibilidad de las empresas de aviación de optar entre acogerse o no a las bases especiales de tributación, no solamente es justificada sino necesaria, porque por su propia naturaleza esta medida solamente puede ser adoptada a petición de parte; además, porque la fracción IV del artículo 31 constitucional, precisa que los impuestos sólo pueden ser establecidos por ley.

En realidad, solamente se trata de un procedimiento de política administrativa, que por estar mas de acuerdo con la situación real de este tipo de empresas y por considerar sus condiciones especiales, resulta a éstas mucho mas conveniente acogerse a este tratamiento especial que a las normas generales de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de aquí se deriva su eficacia y su aplicación en la casi totalidad de los casos. El carácter opcional de estas normas, se reitera en el punto décimocuarto de la misma resolución.

A nuestro parecer, en el punto cuarto de esta resolución, se cae en un casuismo innecesario, al enumerar los diversos concep

tos que al originar un ingreso, harán de éste el objeto del impuesto, porque bastaría haber dejado la regla general del inciso 7), para dejar comprendidos en ella todos los demás casos.

Los puntos quinto y sexto de esta resolución, son en nuestro concepto la parte total de esta resolución, pues en ellos se establece el sistema por el cual se pretenden evitar o neutralizar los efectos negativos de la doble tributación. Es en esta parte de la resolución donde descubrimos que la intención del Gobierno Mexicano no es renunciar a los ingresos procedentes del impuesto sobre la renta del comercio internacional, ni el darles a las empresas extranjeras dedicadas a este giro comercial, un tratamiento privilegiado que las ponga en situación de ventaja frente a nuestras empresas nacionales.

El punto quinto, al establecer el cálculo proporcional del ingreso gravable por unidad monetaria en el sistema internacional, que permitirá posteriormente la determinación del total del ingreso gravable en México, está inspirado en la justicia para con las empresas extranjeras y en la conveniencia e interés de nuestro país en conservar y fomentar la armonía que permita la prestación de un servicio público que, por el momento, no están en condiciones económicas de satisfacer, en su plenitud, las empresas mexicanas de trans-

porte aéreo internacional.

El punto sexto, al establecer para las empresas extranjeras la misma tarifa (la del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) que para las nacionales, está procediendo con toda justicia y legalidad, pues a nadie dá un tratamiento discriminatorio ni privilegiado, respetando así el artículo 28 constitucional que prohíbe las exenciones fiscales.

Creemos que esta solución es la correcta, aún cuando no faltará quien argumente en su contra, nuestras empresas nacionales algún día tendrán capacidad para cubrir nuestras actuales insuficiencias y entonces estarán en condiciones de competir con las de otros países actualmente más desarrollados.

Debemos recordar lo que dijimos al iniciar este capítulo, -las soluciones jurídicas de los problemas de un país, solamente son buenas o malas para un momento o época determinados-. Por otro lado, no creemos que los medios fiscales sean los adecuados para propiciar la competencia, en condiciones más convenientes, con las rutas otorgadas en explotación a las empresas extranjeras. Además, existen medios administrativos, que están en manos del Poder Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Comunicaciones y --

Transportes, para que, con fundamento en el artículo 27 constitucional y en los artículos 3o., 8o. y 29 y demás relativos de la Ley de Vías Generales de Comunicación, el Gobierno de México puede otorgar, denegar, retirar o modificar, las concesiones o permisos necesarios para la explotación de las vías generales de comunicación, sean éstas por tierra, mar o aire.

En los puntos décimo cuarto y décimo quinto de esta resolución, encontramos medios especiales para el control de la contabilidad de las empresas a que está dirigida, y esto también viene a influir para que dichas empresas, voluntariamente, se sujeten a las reglas establecidas en la misma.

El último punto de esta resolución (décimo sexto), establece la posibilidad de revocarla administrativamente y esto, aunado a lo expuesto anteriormente, viene a ser otro aspecto distintivo entre esta medida de administración y las medidas legislativas, toda vez que estas últimas solamente pueden ser derogadas siguiendo el mismo procedimiento utilizado para su creación, de acuerdo con lo establecido en el inciso f) del artículo 72 constitucional.

Los demás puntos de la resolución no los comentaremos en forma especial, en vista de que contienen reglas de carácter puramente formal, que regulan el pago de cada uno de los diversos ejer-

cicios que comprende esta resolución, por lo tanto, no tienen especial interés para el tema que nos ocupa.

Estas medidas administrativas, a pesar de todas las restricciones que les son propias, como son: el límite temporal de su vigencia, su falta de obligatoriedad y su posible revocación administrativa, constituyen en México la solución más eficaz del problema objeto de nuestro estudio.

El límite temporal de su vigencia, a la vez de ser una restricción puede ser considerado como una ventaja en estas medidas administrativas, pues les dá mayor actualidad al permitirles con la agilidad que también les es propia, irse modificando para satisfacer las nuevas necesidades que surjan en el momento de su renovación. Lo mismo podemos decir y con mayor razón, de la posibilidad de su revocación por la vía administrativa, porque tal revocación puede realizarse en el momento mismo en que se presenten las necesidades antes aludidas, con sólo que la Dirección General del Impuesto sobre la Renta de aviso, en el caso de la resolución que se analiza, a la Cámara Nacional de Aerotransportes con treinta días de anticipación.

Con relación a su falta de obligatoriedad, bastará repetir que toda vez que la resolución que se analiza, toma en conside-

ración las condiciones especiales que rigen para el tipo de empresas a que se contrae, y facilita a éstas el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no se hace necesaria la obligatoriedad, ya que las medidas serán adoptadas voluntariamente por las empresas a que nos venimos refiriendo, por convenir así a sus intereses.

C O N C L U S I O N E S

1. - La relación jurídico tributaria es una relación compuesta; se integra por dos vínculos directos, uno entre el hecho imponible y los sujetos pasivos, y otro entre el hecho imponible y los sujetos activos. Estas relaciones de vinculación directa se efectúan a través de los criterios de atribución y de vinculación respectivamente, los que a su vez, son distintos tratándose de impuestos subjetivos u objetivos.

A los criterios de vinculación, también se les denomina puntos de contacto fiscales en la dogmática internacional privatística.

2. - El fenómeno de la doble tributación, puede presentarse en cualquiera de estos planos: el nacional y el internacional.

3. - Este fenómeno se presenta durante la integración de la relación jurídico tributaria, en especial en los criterios de vinculación. En el plano internacional (objeto de nuestro estudio), el fenómeno obedece a que los legisladores de los diferentes países, que generalmente son los facultados para establecer los impuestos, seleccionan criterios mixtos de vinculación, es decir, adoptan al mismo tiempo criterios de vinculación subjetivos y objetivos.

4. - La doble tributación internacional no puede evitarse con adoptar un solo tipo de criterio de vinculación, sean subjetivos u objetivos, porque de ello resultaría una pérdida de divisas muy grande y un tratamiento injusto para los causantes nacionales.

5. - No pudiendo evitarse la doble tributación en el momento de su nacimiento, deberá tratarse de neutralizar sus efectos negativos en momentos posteriores por medio de medidas de carácter internacional o interno.

6. - Las empresas de aviación civil internacional, están sujetas en México al Impuesto sobre la Renta como causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, cuando se coloquen en alguno de los supuestos del artículo 3o. de la ley de la materia, y por lo mismo, están en la posibilidad, que normalmente se da, de sufrir la doble tributación sobre la renta.

7. - La doble tributación al comercio aéreo internacional, no va contra nuestro sistema constitucional, pero produce consecuencias negativas para el desarrollo del país, por lo que se hace necesario el estudio de las medidas que permitan evitar o nulificar dichos efectos.

8. - Las medidas para evitar los efectos negativos de la doble tributación pueden ser de carácter internacional o interno.

9. - Los organismos internacionales, a través de su historia, han tomado conciencia del problema de la doble tributación internacional y han realizado profundos estudios para encontrar las soluciones a este problema.

10. - Los estudios realizados por secciones especializadas de los organismos internacionales, han fructificado en modelos de tratados internacionales, que persiguen evitar la doble tributación internacional o sus efectos negativos.

11. - Los tratados modelo han tenido plena eficacia entre países desarrollados, pero han fracasado tratándose de relaciones entre países en desarrollo y desarrollados.

12. - Los países en desarrollo han tenido que recurrir a medidas de carácter interno, para tratar de resolver los problemas de la doble tributación internacional.

13. - México, país en desarrollo, no ha celebrado tratados internacionales para evitar la doble tributación sobre la renta, solamente ha elaborado proyectos de este tipo de tratados y un convenio ejecutivo por medio de un canje de notas diplomáticas.

14. - En México, las medidas de carácter interno para evitar la doble tributación al comercio aéreo internacional, se dividen para su estudio, en medidas legislativas y medidas de política

administrativa, cada una de las cuales está dirigida a diversos sujetos.

15. - Las medidas legislativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están dirigidas fundamentalmente a la protección de los inversionistas nacionales en el extranjero.

16. - Las medidas internas tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación sobre el ingreso que obtengan las empresas extranjeras por las operaciones propias del giro del aereotransporte, que realicen en México, están contenidas en resoluciones administrativas que sólo pueden emitirse a petición de parte.

17. - A pesar de las restricciones propias de las resoluciones administrativas, las medidas en ellas contenidas, constituyen a la fecha, la solución más efectiva para nulificar los efectos de la doble tributación sobre la renta de las empresas extranjeras que operan en México en el giro del aerotransporte.

18. - Debe procurarse que las medidas legislativas y las de política administrativa, estén siempre actualizadas a las necesidades propias del momento, para no reducir o nulificar su eficacia. Este objetivo se puede lograr mas facilmente en las medidas de política administrativa que en las legislativas, porque estas últimas tienen que sujetarse a un procedimiento mas complejo para su modificación.

B I B L I O G R A F I A

1. BAYTCH, S.A. y JOSE LUIS SIQUEIROS. "Conflict of laws; Mexico and the United States". Coral Gables, Florida, University of Miami Press, 1968.
2. CHAPOY, BONIFAZ DOLORES B. "La doble imposición internacional y las medidas para evitarla". En Revista Investigación Fiscal, No. 13. ed. por la Administración General de Impuestos al Ingreso de la Secretaría de Hacienda y C.P., México, 1967.
3. DE LA GARZA, SERGIO F. "Derecho financiero mexicano". 3a. ed. México, Porrúa, 1968.
4. FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de las finanzas públicas mexicanas". 9a. ed. México, Porrúa, 1967.
5. FRAGA, GABINO. "Derecho administrativo". 11a. ed. México, Porrúa, 1966.
6. FRANCO, GABRIEL. "Principios de hacienda pública". Madrid, Editorial de Derecho Financiero.
7. JARACH, DINO. "Curso superior de derecho tributario". Nueva edición actualizada. Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969.
8. JARACH, DINO. "El hecho imponible". Buenos Aires, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943.
9. LEAGUE OF NATIONS. FISCAL COMMITTEE. "Model bilateral convention for the prevention of the double taxation of income". C. 2. M. 2. 1945. II. A. II. Economic and Financial 1945. II. A.
10. LEAGUE OF NATIONS. FISCAL COMMITTEE. "Model bilateral convention for the prevention of the double taxation of income and property". C. 88. N. 88. 1946. II. A. Genova, Nov. 1946 II. Economic and Financial 1946. II. A. 7.

11. MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Dos temas fiscales". México, Editorial Universitaria Potosina, 1968.
12. MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Introducción al estudio del - derecho tributario mexicano". 2a. ed. México, Editorial Univer sitaria Potosina. 1969.
13. MAX, HERMANN. "Investigación económica; su metodología y su técnica". México-Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 1963.
14. NACIONES UNIDAS. "Informe del Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desa rrollo". Acuerdos fiscales entre países desarrollados y países - en desarrollo. Estudio E/4614 ST/ECA/110.
15. OACI. "Criterios de la OACI. sobre impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional". Doc. 8632-C/968. 1966.
16. ROJAS ROLDAN, ABELARDO. "Notas sobre derecho espacial". México, Editorial Lex, 1969.
17. ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. "Compendio de derecho civil". Tomo I. 2a. ed. México, Antigua Librería Robredo, 1964.
18. SEPULVEDA, CESAR. "Curso de derecho internacional público". 3a. ed. México, Porrúa, 1968.

TEXTOS LEGALES CONSULTADOS

1. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICA NOS, del 5 de febrero de 1917.
2. CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES en vigor desde el lo. de octubre de 1932.
3. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION vigente del lo. de enero de 1939 al 31 de marzo de 1967.

4. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION en vigor desde el lo. de abril de 1967.
 5. CODIGO DE COMERCIO en vigor desde el lo. de enero de 1890.
 6. LEY DE IMPUESTOS DE MIGRACION en vigor desde el lo. de enero de 1961.
 7. LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACION en vigor desde el 20 de enero de 1934.
 8. LEY DE VIAS GENERALES DE COMUNICACION en vigor desde el 19 de febrero de 1940.
 9. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA en vigor desde el lo. de enero de 1965.
 10. LEY FEDERAL DE IMPUESTOS SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS vigente del lo. de enero de 1960 al lo. de enero de 1962.
 11. LEY GENERAL DE POBLACION en vigor desde el 30 de diciembre de 1947.
 12. LEY GENERAL DEL TIMBRE en vigor desde el lo. de enero de 1954.
 13. LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES en vigor desde el lo. de enero de 1952.
-

I N D I C E

	Págs.
INTRODUCCION	6

CAPITULO I

CRITERIOS SOBRE LA VINCULACION DEL HECHO IMPO NIBLE CON LOS SUJETOS DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA	8
--	---

1. - Los criterios de atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos. A) En los impuestos subjetivos. B) En los impuestos objetivos.
2. - Los criterios de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo. A) En los impuestos subjetivos. B) En los impuestos objetivos.

CAPITULO II

LA DOBLE TRIBUTACION A LA RENTA DEL COMERCIO AEREO INTERNACIONAL	44
---	----

1. - La doble tributación. A) La doble tributación en los planos nacional e internacional. B) La concurrencia de competencias de los sujetos activos en el plano internacional.
2. - La doble tributación internacional a la renta del comercio aéreo en México. A) Las empresas de aviación como causantes del impuesto sobre la renta en México. B) Como se presenta este fenómeno en nuestro país. C) Los efectos del fenómeno.

CAPITULO III

LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES ANTE EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION.	58
--	----

- 1.- Los organismos internacionales.
- 2.- Soluciones propuestas por la Sociedad de Naciones.
- 3.- Soluciones propuestas por las Naciones Unidas.
- 4.- Soluciones propuestas por la Organización de Aviación Civil Internacional.
- 5.- Conclusiones.

CAPITULO IV

MEXICO ANTE EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION SOBRE LA RENTA DEL COMERCIO AEREO INTERNACIONAL.	77
--	----

- 1.- Las posibles soluciones del problema.
- 2.- Las medidas internacionales.
- 3.- Las medidas internas. A) Medidas legislativas. B) Medidas de política administrativa.

CONCLUSIONES.	103
-----------------------	-----

BIBLIOGRAFIA.	107
-----------------------	-----