

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

LA COMPENSACION FISCAL

Tesis

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

ERIC D. MCKINLEY

MEXICO, D. F.

1970



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

Esta tesis fué elaborada bajo la supervisión del Seminario de Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, siendo Director del mismo, el señor Licenciado Miguel Valdez Villareal, y contando con la guía y dirección del maestro adjunto a dicho Seminario, señor Licenciado Atanasio González Martínez, a quien deseo agradecer su constante y atinada asistencia.

De manera especial quiero hacer patente mi agradecimiento al señor Licenciado Fernando Vázquez Arminio. Su estricta disciplina intelectual y amplios conocimientos jurídicos fueron de un valor inapreciable para mí, en virtud de la valiosa ayuda que me prestó en la preparación de este trabajo.

LA COMPENSACION FISCAL .

I N D I C E

CAPITULO I

INTRODUCCION Y FUNCION DE LA COMPENSACION FISCAL

1.- Introducción.

A.- Concepto preliminar de la compensación fiscal.

B.- Función de la compensación fiscal.

2.- La doble imposición internacional

A.- Origen de la doble imposición internacional

B.- Distintos criterios respecto a la imposición de los tributos.

1.- Criterios subjetivos

Nacionalidad

Domicilio

Residencia

2.- Criterios objetivos

Establecimiento permanente

La fuente de riqueza

La dependencia económica

C.- Las consecuencias de la aplicación de los distintos criterios para la imposición de los tributos.- La -
doble imposición internacional.

D.- Definición de la doble imposición internacional.

E.- Consecuencias de la doble imposición internacional.

1.- Violación de los principios de derecho tributa-
rio.

2.- La evasión fiscal ilegal.

3.- Impacto económico.

CAPITULO II

LA COMPENSACION FISCAL

1.- Definición.

2.- Operación del sistema de compensación fiscal

3.- Adopción del sistema de la compensación fiscal

A.- Tratados

B.- Establecimiento de sistema unilateral de compensación fiscal.

1.- Justificación del sistema unilateral de compensación fiscal.

CAPITULO III

ADOPCION UNILATERAL DE LA COMPENSACION FISCAL

1.- Delimitación de la compensación fiscal

A.- Impuestos extranjeros susceptibles de compensación.

1.- Impuesto sobre la renta

B.- Titulares del derecho de compensar

1.- Causante de impuestos nacionales

2.- Pago real del impuesto extranjero por el causante nacional.

C.- Límites al monto de la compensación fiscal.

1.- Modalidades territoriales y temporales que limitan el monto a compensar.

Limitación territorial por país

Limitación territorial global

Modalidad (limitación) temporal

2.- Determinación del tipo de limitación a la compensación fiscal.

3.- Resumen.

D.- Término para el ejercicio del derecho a compensar

2.- Administración de la compensación fiscal.

CAPITULO IV

LA COMPENSACION FISCAL EN MEXICO

1.- Introducción

A.- Diversos criterios para la aplicación del impuesto sobre la renta.

1.- Criterios subjetivos

Nacionalidad

Residencia

2.- Criterios objetivos

Establecimiento permanente

Fuente de riqueza

B.- Sistema unilateral de la compensación fiscal en México.

1.- Impuestos extranjeros susceptibles de compensación.

2.- Titulares del derecho de compensar.

3.- Límites al monto de la compensación fiscal.

4.- Término para el ejercicio del derecho a compensar.

5.- Administración de la compensación fiscal.

6.- Comprobación de pago del impuesto extranjero.

7.- Alternativa de compensar o deducir impuestos ex

tranjeros.

8.- Ajustes permitidos en el monto de la compensa
ción fiscal.

9.- Conversión de los impuestos extranjeros paga-
dos a moneda nacional.

C.- El sistema de compensación fiscal como instrumen-
to para el desarrollo económico de México.

1.- México, país en desarrollo

2.- Intervención del gobierno mexicano en la direc-
ción de la economía.

3.- Importancia de las exportaciones

D.- Recomendaciones

1.- Legislación propuesta.

2.- Motivos de la legislación propuesta.

C A P I T U L O I

INTRODUCCION Y FUNCION DE LA COMPENSACION FISCAL.

1.- INTRODUCCION

A.- CONCEPTO PRELIMINAR DE LA COMPENSACION FISCAL..

La compensación fiscal (tax credit) es un derecho otorgado a un causante por su propio gobierno para compensar, en forma directa, los impuestos pagados en el extranjero con los cubiertos en su propio país. Consecuentemente, el causante que goza de este derecho puede reducir el impuesto de su país que grava sus ingresos del extranjero, deduciendo directamente de dicho impuesto, los pagados en el extranjero que se apliquen sobre la base del mismo ingreso.

B.- FUNCION DE LA COMPENSACION FISCAL.

La inclusión de la institución de la compensación fiscal en la legislación de un país, sea en forma unilateral como un acto de gobierno interno, o por medio de tratados internacionales, tiene dos consecuencias respecto al sujeto causante de impuestos.

Primera.- El sistema de la compensación fiscal, elimina la doble imposición internacional a que puede estar sujeto el causante que realiza actividades que originan ingresos provenientes de fuentes extranjeras.

Segunda.- Como consecuencia de la eliminación de la doble imposición internacional, la compensación fiscal permite al causante elegir entre realizar sus actividades comerciales o inversiones en su país o en el extranjero, sin preocuparse de consideraciones-

de carácter impositivo. Es decir, tal compensación establece una especie de neutralidad fiscal entre el país de domicilio del causante y el país extranjero, lo que produce como resultado, que el causante podría, libremente, extender sus actividades fuera del ámbito territorial de su país.

2.- LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

La eliminación de la doble imposición internacional y los indeseables resultados de la misma, es el objetivo principal de la compensación fiscal. Unicamente como consecuencia de tal eliminación, se establece una situación de neutralidad fiscal, a que se refiere el inciso anterior.

Por consiguiente, es conveniente analizar, en primer término, el concepto de la doble imposición internacional y sus consecuencias perjudiciales, para después estudiar la compensación fiscal, que tiene como fin primordial, repetimos, eliminar esta doble imposición.

A.- ORIGEN DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Cada Estado soberano tiene la obligación de satisfacer sus necesidades públicas y para ello se enfrenta con el problema de financiar los proyectos destinados al cumplimiento de dicha obligación. Es atributo de cada Estado soberano el exigir contribuciones de sus súbditos para cubrir los gastos públicos. (1)

El financiamiento requerido para satisfacer dicho gasto público, se logra, en gran parte, por medio de la imposición de tributos, los cuales deben cubrir las personas que sean consideradas por el Estado como causantes. El impuesto es el tributo específico destinado al pago de los servicios públicos, la participación-económica de la sociedad en los fines del Estado. (2)

Cada Estado soberano es libre de determinar el criterio para la imposición de los tributos conforme a su organización jurídica, sentido de la justicia y situación económica, así como para elegir a las personas que deben contribuir al financiamiento de las necesidades y fines del Estado. Tal libertad y soberanía estatal ha ocasionado que, en la comunidad internacional, los criterios particulares de cada Estado para la imposición de los tributos no resulten uniformes, sino más bien contradictorios y producen la doble imposición internacional.

B.- DISTINTOS CRITERIOS RESPECTO A LA IMPOSICION DE LOS - TRIBUTOS.

Para los fines de este estudio y con el fin de hacer más comprensibles los diversos criterios existentes para la imposición de tributos, es conveniente agrupar dichos criterios en dos grandes grupos: subjetivos y objetivos.

1.- Criterios subjetivos

Los criterios subjetivos puedan considerarse como los tra-

dicionales y se basan en la nacionalidad, el domicilio y la residencia del sujeto. Originalmente fueron elaborados con el fin de resolver problemas jurídicos sin relación con las finanzas públicas o con necesidades impositivas, de tal manera que los conceptos que dichos criterios emplean, provienen de otras materias jurídicas que, por falta de desarrollo en materia de finanzas, fueron adoptados por ella e incorporados en las legislaciones fiscales.

De acuerdo con estos criterios, todo nacional, domiciliado y residente de un país tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado al que pertenece, para que éste pueda cumplir las obligaciones que resulten a su cargo.

En un principio, los criterios y conceptos subjetivos resultaban adecuados y aún lógicos a la materia impositiva, ya que el intercambio comercial internacional no presentaba el panorama actual y era natural que los Estados consideraran que tanto sus nacionales como las personas que tenían domicilio o residencia dentro de su territorio, debían contribuir a los gastos de la hacienda pública para que el Estado pudiera cumplir con las obligaciones que resultaban a su cargo. Estos criterios de nacionalidad, domicilio y residencia aún se justifican en la mayoría de los casos, porque la casi generalidad de los súbditos de un Estado realizan sus actividades dentro de los límites de su territorio, o sea, que los nacionales de un Estado normalmente están domiciliados y realizan sus actividades lucrativas dentro de su territorio.

Nacionalidad

La nacionalidad es un vínculo jurídico que relaciona a un individuo con un Estado. Todo Estado, por necesidad vital, debe determinar las condiciones para considerar a las personas como sus nacionales e imponerle las obligaciones y concederle los derechos que de tal atribución deriva. Los nacionales, pueden ser compelidos a cumplir con las obligaciones derivadas de esa atribución, pero, por su parte, pueden con base en esa misma atribución, ejercitar los derechos que de ella emanen. (3)

Todo nacional de un país tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado al que pertenece, para que éste pueda cumplir con las funciones que le son propias. Esta obligación, no tiene una fuente contractual ni se encuentra regida por las leyes civiles, sino que constituye una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público, por provenir del ejercicio de una prerrogativa inherente a la soberanía del Estado. (4)

La nacionalidad es el más antiguo criterio para atribuir a las personas la obligación de colaborar a los gastos públicos de un Estado (5); y se impone aun a aquellos nacionales que residen en el extranjero, en atención a que estos reciben protección y beneficio del Estado a que pertenecen, a través de embajadores, cónsules y demás funcionarios del servicio exterior:

Sin embargo, este criterio que podía resultar justificado en-

una época pretérita, en que la casi totalidad de los nacionales residían en su país de origen, en la actualidad es discutible, en virtud de que la facilidad de las comunicaciones ha propiciado las relaciones comerciales internacionales y el desplazamiento de los individuos fuera del territorio de su país de origen, de tal manera que, de aplicar tal criterio de nacionalidad, se sujetaría al pago de tributos, como observa Riofrío Villagómez, a personas que perciben rentas en el extranjero sin gozar de los beneficios y servicios públicos que su Estado presta a los nacionales que residen dentro de su territorio. (6)

Domicilio

La legislación interna de cada Estado establece el significado del domicilio. Frecuentemente, el término domicilio puede tener varias acepciones, por estar definido en más de una rama de derecho interno. Sin embargo, en un sentido jurídico general, domicilio es el lugar en donde habitualmente reside una persona, con el propósito de radicarse en dicho lugar. (7)

El domicilio, según Riofrío, crea, indiscutiblemente, relaciones de dependencia fiscal con el Estado, pues los domiciliados en un país se benefician con los servicios públicos del mismo que pudieramos llamar personales, y por ello deben contribuir a su pago. (8)

Pero, además de la anterior razón, se puede afirmar que, -

normalmente, la persona realiza las actividades que dan lugar a - ingresos en su domicilio, de donde resulta justificada la imposi-- ción de tributos con base en tal domicilio.

Consecuentemente, en muchos casos, el criterio del domici-- lio es justo dado el hecho normal de que la persona sujeta al pago de los impuestos recibe los servicios públicos y lleva a cabo las actividades que engendran sus ingresos, en su domicilio.

Sin embargo, y especialmente debido a la creciente exten--- sión de actividades de carácter comercial fuera de los límites te- rritoriales de un Estado, el domicilio de la persona en muchas oca- siones no coincide con el lugar en donde se realizan las activida- des que dan origen a sus ingresos, de donde puede resultar injusta la aplicación del criterio domiciliario para el pago de las obliga- ciones fiscales.

Residencia

Según Rojina Villegas, se entiende por residencia la estan- cia temporal de una persona en cierto lugar, sin el propósito de - radicarse en él. (9)

Una persona que reside dentro del territorio de un Estado, - en forma no permanente, y sin el propósito de radicarse en él, de- be pagar tributos en dicho territorio, en virtud de que recibe be- neficios derivados de los servicios públicos de ese Estado, por lo menos durante el período temporal de su residencia en él, amén de que, pueda realizar actividades que le reporten lucro.

Sin embargo, este criterio de residencia, no justifica la imposición de cargas fiscales plenas, dada la temporalidad del goce de los servicios por el sujeto y de la realización de actividades lucrativas.

Debido al simple creciente comercio internacional, se ha vuelto frecuente el que los nacionales de un Estado o domiciliados y los residentes dentro de un determinado territorio nacional, realicen actividades y reciban ingresos provenientes del extranjero, y ha surgido, en consecuencia, la necesidad de elaborar criterios objetivos para determinar los ingresos sujetos a la obligación tributaria de un Estado determinado.

2.- Criterios objetivos

En el momento de enfrentarse los Estados con el problema de la creciente actividad internacional económica y con la ineficacia de los criterios personales tradicionales aplicados a la materia fiscal, resultó conveniente determinar al sujeto de los tributos en una manera objetiva para lograr mayor eficacia y justicia en la aplicación de los mismos. De aquí la denominación de criterios objetivos.

Estos criterios toman en consideración el lugar donde se realizan la actividad que origine el ingreso. El Estado que tiene soberanía sobre dicho lugar, impone a la persona que recibe ingresos resultantes de actividades realizadas dentro de su territorio, los tributos correspondientes, sin considerar la nacionalidad, do

micilio o residencia de dicha persona. La razón de intentar criterios para la imposición de tributos que toman en cuenta únicamente el lugar de origen de los ingresos, es que una actividad lucrativa que se realiza en determinado lugar, recibe la protección y apoyo del Estado que tiene jurisdicción sobre dicho lugar.

Infortunadamente en lugar de que el número de criterios impositivos objetivos disminuyera a unos cuantos de aceptación general por la comunidad internacional, dichos criterios se han proliferado, debido a la aparición de una competencia entre los Estados para financiarse mediante la imposición de tributos. Estos criterios objetivos, son principalmente, el establecimiento permanente, la fuente de riqueza y la dependencia económica. Vamos a referirnos, en forma breve, a cada uno de estos criterios.

Establecimiento permanente.

Este criterio, aunque es considerado como objetivo, no deja de tener influencias de criterios subjetivos, tales como el de domicilio o residencia, ya que para gravar las actividades lucrativas que lleva a cabo una persona dentro del territorio de un Estado debe tener un establecimiento de permanencia indeterminada, consistente en oficinas, almacenes, fábricas, etc.

La creación de este concepto fue un paso incompleto hacia la imposición de tributos a actividades realizadas dentro de un territorio estatal, en virtud de que no se llegó a definir lo que debe entenderse como establecimiento permanente, y, consecuentemente, a

elaborar una teoría conceptual general. El concepto de establecimiento permanente ha sido entendido mediante la celebración de tratados, así como en estudios y proyectos de tratados elaborados por comisiones internacionales, pero en ellos no se ha dado ningún concepto y se ha concretado solamente a enumerar actividades que tienen una cierta permanencia y continuidad.

Así por ejemplo, la primera referencia al concepto de establecimiento permanente, se encuentra en el proyecto elaborado por la Comisión de Expertos Ampliada, que dice en su parte relativa: "serán considerados establecimientos permanentes los lugares efectivos de dirección, las filiales, las sucursales, fábricas, agencias, almacenes, depósitos y despachos". (10)

El tratado entre la República Federal de Alemania y la República Argentina, firmado el 3 de julio de 1966, utiliza un sistema mixto, ya que parte de una definición conceptual, que se complementa por un sistema enunciativo. (11) En su parte conceptual dice: "para los fines de este convenio, el término establecimiento permanente significa un lugar fijo en el negocio, en el cual la actividad de la empresa es llevada a cabo total o parcialmente". --- Luego, de una manera enunciativa, enumera lo que al término incluyera especialmente (un lugar de dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, etc) y lo que no será considerado como incluido (el uso de facilidades solamente para fines de almacenamiento, de exhibición o de entrega de artículos o mercancías perte

necientes a la empresa; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios solamente con fines de propaganda; el suministro de formación o la realización de investigaciones científicas o de actividades - similares que tengan un carácter preparativo o auxiliar para la empresa; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios solamente con fines de adquisición de artículos o mercancías o para reunir información para la empresa; etc.) (12)

Así la aplicación de estos criterios resulta difícil por -- las dificultades en determinar si existe o no un establecimiento - permanente y, en caso de determinar que existen varios, la justa-- distribución de los cargos impositivos entre ellos.

Finalmente, cabe hacer notar que este concepto de establecimiento permanente puede favorecer a los nacionales de estados de - alto desarrollo comercial e industrial que, como exportadores de - capitales, tienden a obtener utilidades por actividades que reali- cen en el extranjero, toda vez que les permite lograrlas, estructurando dichas actividades sin necesidad de un establecimiento permanente, según el concepto adoptado por el país extranjero. (13)

La fuente de riqueza.-

Este criterio tiene pretensiones de ser absolutamente obje- tivo. (14)

Forns define este criterio de la siguiente manera: "El tér- mino fuente de la renta es sinónimo del lugar donde ésta se produ- ce, es decir, sitio donde radica la actividad que la genera. En --

otros términos, concepto de condiciones económicas que hacen posible la producción o adquisición de la riqueza" (15)

Por todo lo que parece, este criterio establece una regla general justa, que, por esa razón, debe aceptarse por todos los países de la comunidad internacional. Desafortunadamente, en la práctica, hay casos particulares a los cuales es difícil aplicar el criterio de manera general. Es relativamente sencillo formular una norma que pretenda comprender los múltiples casos que puedan presentarse en el campo tributario y resolverlos en forma equitativa para todos; pero resulta difícil la justa aplicación de tal norma o criterio.

En atención a lo anterior, Riofrío establece tres situaciones diferentes para la aplicación de este criterio: "1.- Situaciones claras y definidas. 2.- Situaciones en las que aparece algo injusto a la solución exclusiva de la fuente; y 3.- Situaciones en las que existe una renta de fuente en un país y, sin embargo, su derecho a percibir el impuesto correspondiente no es tan claro". - (16)

Con base en el criterio de la fuente, se han admitido, los siguientes principios: Las rentas de bienes inmuebles se gravan en el lugar donde se encuentran dichos bienes; los intereses se gravan por el país del domicilio fiscal del deudor, independientemente del lugar en donde se encuentre el acreedor; las rentas provenientes de trabajo personal se gravan en el país donde se efectúa la actividad remunerada.

Sin embargo, los principios generales arriba mencionados, - no son tan claramente aplicables a los casos particulares comprendidos dentro de las actividades relacionadas con bienes inmuebles, intereses y trabajo personal. (17)

En efecto, los intereses provenientes de créditos hipotecarios, de conformidad con los principios antes expresados, pueden - ser gravados por el Estado con jurisdicción sobre el inmueble afectado, además de que, pueden también serlo por el Estado con jurisdicción en el domicilio del deudor.

Las rentas provenientes de gravamen sobre barcos o aeronaves, por su movilidad continua, crean el problema de determinar el lugar en donde se produce la riqueza. (18)

La aplicación del principio de la fuente a los intereses, - también conduce a problemas. Así los intereses provenientes de -- obligaciones emitidas por sociedades pueden gravarse por el país del deudor, el país del domicilio del acreedor o en el lugar donde se invierten los fondos prestados. Los intereses pagados por - los bancos a sus depositarios, pueden quedar sujetos a impuesto - en el país del deudor o bien en el país del domicilio fiscal del acreedor, por formar parte de su ingreso global.

El impuesto sobre productos del trabajo es de fácil aplicación si el trabajador realiza sus actividades dentro de un Estado. Sin embargo, cuando el trabajador realiza actividades remuneradas en más de un Estado, surge el problema de la distribución del tributo entre los varios Estados. Así una persona que vive cerca de

una frontera internacional, puede realizar actividades en ambos - lados de ellas (19) o bien, puede trabajar en barcos o aviones y- realizar actividades en varios Estados o en zonas internacionales; (20) etc. Los ingresos de empleados públicos, por cortesía interna- cional, están gravados por el Estado que los paga, siempre y cuan- do provengan del desempeño de una función pública.

La dependencia económica.-

Este criterio, según Riofrío, es una combinación de los cri- terios del domicilio y de la fuente de los ingresos. (21)

De acuerdo con este concepto, los tributos deben dividirse- entre los países del domicilio del causante y el de ubicación de - la fuente de riqueza, división que debe hacerse en atención a la - relación o dependencia económica que existe entre la persona, sus- bienes y el Estado en donde se encuentra la fuente. (22)

Riofrío critica este criterio en virtud de que se fija ex-- clusivamente en un punto de vista económico. (23) Estima que debe- tomarse en cuenta la "relación financiera" y propone un criterio - que denomina "dependencia financiera". Según Riofrío, cada causan- te debe pagar "su cupo de contribución una sola vez"; pero ese mon- to de impuestos a pagar debe dividirse entre los países del domici- lio del sujeto o de ubicación de la fuente de riqueza, esto es, en- tre aquellos que han prestado servicios personales directos y en - razón de los bienes, o para el desarrollo de la actividad económi- ca de la persona.

El problema reside, en establecer la fórmula racional y jus

ta de llevar a cabo dicha división. (24)

A nuestro modo de ver los conceptos de dependencia económica o de dependencia financiera, tienen más bien finalidades teóricas, que pueden ser útiles en la elaboración de métodos ideales a seguir, pero carecen de valor pragmático, toda vez que no son susceptibles de aplicar para la solución de la doble imposición internacional, pues es imposible elaborar sobre su base una fórmula-objetiva y general para efectuar la división propuesta.

C.- LAS CONSECUENCIAS DE LA APLICACION DE LOS DISTINTOS CRITERIOS PARA LA IMPOSICION DE LOS TRIBUTOS.- LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Los criterios subjetivos mencionados con anterioridad, han sido tomados para su aplicación en el derecho fiscal de otras materias jurídicas. Como resultado de ello los criterios de nacionalidad, domicilio y residencia pueden conducir a una doble imposición en el ámbito internacional por el hecho, insistimos, de que fueron elaborados con fines no fiscales. (25) Por eso las legislaciones fiscales de los diversos países pueden considerar a una persona, física o moral, como nacional de más de un Estado o como residente o domiciliado en más de un Estado. Además, puede tener nacionalidad en un Estado y ser considerado como residente o domiciliado en otro Estado. Se puede ver que hay tres posibilidades de la doble imposición internacional en los casos de doble nacionalidad, doble residencia y doble domicilio, y tres casos cuando, según los criterios subjetivos, una persona es nacional de un Estado y residente de otro, nacional de un Estado y con domicilio en otro Estado y re

sidente de un Estado pero domiciliado en otro.

Por otra parte, aunque los criterios objetivos pretenden ser generales y evitar la doble imposición internacional, también con su adopción surgen problemas, derivados de la falta de definiciones exactas y uniformes de estos conceptos frente a casos concretos. Así pueden presentarse problemas para la atribución de permanencia a su establecimiento; en la fijación exacta y única de la fuente de riqueza; en la distribución del impuesto entre los varios Estados de los que depende económicamente un causante; etc.

D.- DEFINICION DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Son múltiples los conceptos emitidos respecto a lo que debe entenderse por doble imposición internacional. Basten para nuestros fines, exponer algunos de estos:

Flores Zavala nos dice que la doble imposición internacional existe cuando dos estados soberanos gravan la misma fuente. (26)

Para Koch, "la doble imposición internacional surge cuando varios países ejercen su poder soberano para sujetar a la misma persona a impuestos de naturaleza substancialmente similar y sobre el mismo objeto". (27)

Riofrío define la doble imposición internacional como "la reiterada imposición a la misma cosa o persona, o a ambas, que proviene del conflicto de atribuciones entre dos o más estados para establecer la obligación tributaria en razón del conflicto de principios que se invocan para justificar el fundamento o causa del poder tributario". (28)

Forns, considera que la doble imposición consiste en "imponer a un mismo hecho o negocio jurídico más de un ordenamiento -- tributario de diferentes países "• (29)

Hugo B. Margain opina que la doble imposición internacional se presente cuando las legislaciones de un estado coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido por un contribuyente, provocándose una situación de injusticia. (30)

La Organización de las Naciones Unidas ha sostenido que -- "la tributación internacional múltiple existe dondequiera que el mismo activo, renta o transacción esté sujeto al mismo impuesto por dos o más autoridades fiscales nacionales". (31).

Carlos del Río Rodríguez se inclina a aceptar el concepto de la doble imposición internacional del Tribunal Federal Suizo - que ha manifestado que existe doble imposición "..... cuando la misma persona se halla obligada por la legislación de dos Cantones", es decir, el concepto requiere unidad en el sujeto pasivo, en el objeto, el tiempo y el impuesto. (32)

De los conceptos expuestos, se desprende que la doble imposición internacional resulta de la unión de los siguientes elementos:

- 1.- La existencia de dos o más Estados soberanos.
- 2.- La misma fuente de ingresos (objeto) gravado por dos o más Estados.
- 3.- Identidad del causante obligado al pago del impuesto -

en dos más Estados.

4.- Similitud sustancial en los impuestos de dos o más Estados que recaen sobre la misma fuente y persona.

Consecuentemente, la doble imposición internacional se presenta cuando dos o más Estados soberanos, establecen impuestos sustancialmente similares con base en la misma fuente de ingresos y consideran que el mismo causante está obligado a su pago.

E.- CONSECUENCIAS DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

1.- Violación de los principios de derecho tributario.

Sabido es que, por razón de elemental justicia, existen varios principios teóricos que rigen la materia impositiva. Entre ellos para nuestros fines consideramos los principios de generalidad, universalidad y certidumbre. (33)

Según el principio de generalidad, todos los miembros de una sociedad deben pagar impuestos y, como en términos negativos, nadie debe estar exento de la obligación de cubrirlos.

De acuerdo con el principio de universalidad, todos los causantes deben ser iguales frente al impuesto, con respecto a su capacidad contributiva y el sacrificio exigido.

Finalmente, de acuerdo con el principio de certidumbre, el impuesto a cargo del causante debe ser fijo y no arbitrario, estableciendo con claridad la fecha del pago, la forma de realizarse y la cantidad a pagar.

Ahora bien, como consecuencia de la aplicación de diversos criterios de imposición fiscal, puede resultar una doble imposición internacional que viole los principios antes mencionados, creando-

una situación injusta para el causante, toda vez que se verá obligado a cubrir un importe que no es cubierto por otros causantes - que se encuentran en situaciones semejantes a él; se cubrirá un impuesto proporcionalmente superior al que cubren otros causantes sin basarse en su capacidad contributiva; o bien, queda el sujeto en una situación fiscal imprevista, lo que le impedirá planear sus operaciones comerciales.

2.- Defraudación al fisco.

La defraudación al fisco o la evasión fiscal ilegal, como acción voluntaria del causante, muchas veces se origina como resultado de conflictos entre dos sistemas tributarios. En estos casos, el fin que persigue la evasión es evitar el pago de los impuestos de un sistema fiscal que resulta desfavorable al causante, para sujetarse a otro sistema que le es favorable. (34)

El evitar la evasión fiscal ilegal es un problema de la administración de los impuestos. Los atributos que en un Estado aparezcan como justos y equitativos, conducen a la colaboración de los causantes, lo que reduce al mínimo el problema de administración fiscal. Sin embargo, cuando los causantes se ven obligados a pagar impuestos en dos ocasiones, es natural que busquen el medio-legal o ilegal, para evitar la doble imposición, escogiendo el camino que más los beneficie.

3.- Impacto económico.

La doble imposición internacional se ha considerado como uno de los obstáculos fiscales que con mayor fuerza se opone al --

desarrollo del comercio exterior y a las inversiones en el extranjero.

En efecto, es obvio que, el sistema impositivo de un país - puede obstaculizar el movimiento internacional de comercio y de capital, cuando la acumulación de las obligaciones tributarias eliminan las ganancias que los causantes esperan de actividades productoras de renta. La generalización de los impuestos sobre la renta durante los últimos años y el aumento de la tasa impositiva, - han agudizado cada vez más este problema (35)

Desde el punto de vista del causante, la perspectiva de una doble imposición internacional, pudiera impedirle intentar el comercio o la inversión en el extranjero.

Desde el punto de vista de los gobiernos de los países insuficientemente desarrollados, este peligro les colocaría ante la - alternativa de prescindir del capital extranjero o de los ingresos fiscales.

Se puede decir que las naciones deudoras que son las que necesitan capital, debieran estar dispuestas a hacer algunas concesiones con objeto de obtener los fondos que requieren. La pérdida del impuesto aplicado al ingreso que sale para el extranjero puede ser compensada por el estímulo económico que resulte del capital adicional obtenido del extranjero. Sin embargo, se reconoce la necesidad - que tienen los países importadores de capitales de aumentar sus -- ingresos fiscales. Además, los países exportadores de capitales han declarado su intención de dar su contribución al costo de crecimento

tc económico de los países insuficientemente desarrollados.

Por ende, debe establecerse una fórmula objetiva y equitativa que permite al país en que se origina un ingreso, imponer sus tributos al mismo y, correlativamente, impedir que otros países impongan tributos al mismo ingreso originado fuera de sus límites territoriales. Como veremos más adelante, tal fórmula universal es de difícil elaboración e implementación debido a las actitudes nacionalistas que imperan en el mundo.

C A P I T U L O I I

LA COMPENSACION FISCAL

1.- DEFINICION.

Como ha quedado expresado, las finalidades de la compensación fiscal son, primero, la eliminación del impacto de la doble-imposición internacional, así como sus resultados perjudiciales; y segundo, como consecuencia de la primera, la creación de una situación de neutralidad fiscal frente al causante de los impuestos. - Debemos procurar ahora definir la institución de la compensación-fiscal.

La compensación fiscal es un derecho otorgado por un país a sus causantes y como tal, su ejercicio por ellos no es obligatorio. Ese derecho permite al causante, a su discreción, compensar-directamente los impuestos pagados en el extranjero con los que - se causan a sus ingresos globales conforme a las leyes de su país. Así, los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situados en el extranjero, son gravados por dicho país extranjero, y si el -- causante efectúa el pago del impuesto correspondiente, podrá compensarlo contra el monto de los impuestos sobre ingresos globales que debería pagar dicho causante al gobierno de su país.

Basando en lo anterior, proponemos la siguiente definición de compensación fiscal: La compensación fiscal es un derecho otorgado a los causantes por su propio gobierno que les permite - compensar los impuestos extranjeros efectivamente pagados, que -- han gravado sus ingresos provenientes de fuentes extranjeras, directamente con los impuestos aplicables por su propio país a su -

ingreso global.

La definición de compensación fiscal antes propuesta, es sumamente amplia. En la práctica, el derecho a la compensación fiscal está limitado por las necesidades y fines del país que la otorga. Tales limitaciones se establecen y determinan, en atención a los siguientes elementos: la clase de impuestos extranjeros susceptibles de compensación; las personas que gozan del derecho de compensación fiscal; la cantidad de impuestos extranjeros que puedan ser compensados; y el tiempo durante el cual el causante puede ejercer su derecho de compensar impuestos extranjeros. Todas estas consideraciones para la limitación de la compensación fiscal, serán analizadas en el capítulo siguiente, así como los problemas de la administración de la compensación fiscal.

2.- OPERACION DEL SISTEMA DE COMPENSACION FISCAL.

El sistema de compensación fiscal se adopta con el objeto de evitar, o cuando menos menguar, el impacto de la doble imposición internacional, que resulta, principalmente, de la aplicación simultánea de impuestos sobre la renta: el aplicado por el país extranjero que considera que dentro de su territorio está ubicada la fuente de riqueza, y el aplicado por el país del que es nacional o residente el causante del impuesto y, país este que es el que otorga el derecho a la compensación fiscal.

Mediante la adopción del sistema de compensación fiscal, el país que la otorga reconoce el derecho del país extranjero de-

gravar, aunque no de manera exclusiva, los ingresos provenientes de fuentes de riqueza que se encuentran dentro del territorio extranjero, aún cuando se trate de ingresos percibidos por nacionales o residentes del país que otorga la compensación.

Sin embargo, el país que otorga la compensación fiscal, aunque reconoce la facultad impositiva de países extranjeros, no renuncia a su derecho de gravar a aquellas personas que consideran sus causantes, por aquellos mismos ingresos que provienen de fuentes ubicadas fuera de su territorio. Al contrario, de acuerdo con sus atribuciones como Estado soberano, jurídicamente conserva este derecho íntegramente; reconoce el derecho del país extranjero de gravar ciertos ingresos recibidos por dichos causantes, provenientes de fuentes extranjeras, y les autoriza a compensar el monto del impuesto pagado en el extranjero, con el monto de los impuestos que causa la totalidad de sus ingresos en el país otorgante.

Lo anterior da como resultado que, en la mayoría de los casos, los impuestos provenientes de fuentes extranjeras se distribuyen entre el país extranjero de ubicación de la fuente de riqueza y el que otorga el derecho de compensación fiscal. De esta manera, el causante que realiza actividades en el extranjero, deberá tomar en cuenta dos posibles tasas impositivas: la tasa existente en su propio país, que es aplicable a la totalidad de sus ingresos incluyendo a los provenientes de un país extranjero; y la tasa existente en el país extranjero, que es aplicable únicamente

a los ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en el extranjero.

De lo dicho, derivamos dos hipótesis:

a.- Si la tasa nacional es más alta que la tasa del gobierno extranjero, el gobierno nacional reconoce el impuesto menor pagado al gobierno extranjero y únicamente exigirá la diferencia.

b.- Si la tasa del gobierno nacional resulta menor que la tasa aplicada por el gobierno extranjero, el gobierno nacional, al reconocer el impuesto pagado a aquél, no recibirá cantidad alguna con base en el ingreso extranjero.

Así, el causante únicamente tendrá que considerar una única tasa real para determinar su cargo fiscal en relación con sus operaciones en el extranjero, que será la tasa mayor, sea la de su país o la del país extranjero. Igualmente, mediante la compensación fiscal, el impuesto que grava los ingresos de fuente extranjera, en los casos en que la tasa del gobierno extranjero es menor, se distribuye entre los dos gobiernos, tomando en cuenta la diferencia entre el impuesto pagado en el extranjero y el que por la misma razón debe pagar el causante en su país.

Desde el punto de vista del causante, únicamente interesa la tasa impositiva mayor aplicable a sus ingresos provenientes del extranjero, por lo que le es indiferente, en el desarrollo de sus actividades comerciales, la existencia de dos impuestos. Por ello, se ha dicho que la compensación fiscal permite un trato de neutralidad fiscal por parte de un determinado país respecto a sus causan

tes, pues estos pagarán una misma tasa impositiva, independientemente de que el impuesto se pague al gobierno extranjero o al nacional.

En síntesis, el derecho del causante a la compensación -- fiscal, consiste en la facultad de compensar un impuesto extranjero, aplicable a ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero, -- con el impuesto del país del causante. La finalidad de la compensación fiscal es dar alivio a los problemas creados por la doble-imposición, disminuyendo al impacto de los impuestos pagados en el extranjero, mediante el otorgamiento del derecho a compensar-- los con los impuestos nacionales aplicables. El ejercicio del derecho de compensar impuestos realmente pagados en el extranjero, -- elimina el impacto de la doble imposición y mantiene, al mismo -- tiempo, el derecho de imponer tributos nacionales a ingresos provenientes del extranjero, sobre la base de la tasa normal del país -- que otorga la compensación.

El objetivo a alcanzar por los gobiernos que adoptan la -- compensación fiscal, cuyo resultado directo es de eliminar la doble imposición internacional, mediante el reconocimiento del derecho impositivo de otros países es crear un ambiente de neutralidad fiscal para sus causantes, que les permite, sin tener que tomar en cuenta consideraciones de orden fiscal, escoger entre actividades lucrativas en su país o en el extranjero.

Elizabeth Owens manifiesta, que a pesar de que la adopción del sistema de compensación fiscal por los Estados Unidos de

Norteamérica ha presentado problemas, en relación, primordialmente, con la selección de los impuestos que puedan ser compensados y - - otras limitaciones a la institución de compensación fiscal, es indudable que los fines perseguidos mediante el establecimiento del sistema han sido alcanzados en forma substancial. (1)

3.- ADOPCION DEL SISTEMA DE LA COMPENSACION FISCAL.

El derecho a la compensación fiscal puede ser otorgado de dos maneras: en forma unilateral por la legislación interna de un país o bilateral o multilateralmente, mediante tratados celebrados entre varios países.

A.- TRATADOS

La adopción de la institución de compensación fiscal mediante tratados tiene la ventaja de ser más sencilla por requerir el análisis y coordinación de relativamente pocos sistemas nacionales. Sin embargo, la negociación de tratados entre países, requiere que las partes acepten sacrificios impositivos para lograr un acuerdo, y si estos sacrificios resultan demasiado onerosos para -- cualquiera de las partes, serán rechazados, haciendo imposible la celebración del tratado. Además, la adopción de la compensación fiscal mediante la celebración de convenios internacionales sólo da una - solución parcial al problema, en virtud de que resulta practicamente imposible celebrar tratados fiscales con todos los países del - mundo. (2)

Los Estados Unidos de Norteamérica han celebrado diversos tratados fiscales con distintos países alrededor del mundo. Estos tratados tienen dos funciones principales: reducir a los extranjeros el impuesto de los Estados Unidos de Norteamérica sobre ingresos provenientes de fuentes ubicadas en su territorio, es decir, a extranjeros no residentes y sociedades extranjeras; y además, - reducir a sus nacionales y residentes el impuesto del país extranjero (que es la otra parte del tratado) sobre ingresos provenientes de fuentes ubicadas en el extranjero. (3)

Con algunas excepciones, en dichos tratados se conviene, expresamente, que los Estados Unidos de Norteamérica se reserva el derecho de gravar a sus ciudadanos, como si el tratado no hubiere sido celebrado. Los convenios internacionales que omiten esta reserva, lo hacen en virtud de que, de acuerdo con su estructura, resultaba innecesaria la inclusión de tal reserva en forma expresa. Por lo tanto, el derecho de los Estados Unidos de Norteamérica de imponer tributos a sus nacionales no se modificó con la celebración de dichos convenios; con otras palabras, la regla básica de que los Estados Unidos de Norteamérica puede gravar los ingresos de sus nacionales provenientes de todo el mundo, no queda alterada de ninguna manera por los tratados.

Por otra parte, tampoco proveen dichos tratados un procedimiento para aliviar a sus nacionales del impacto de la doble imposición internacional. En general, simplemente establecen que -- las disposiciones relativas a la compensación fiscal existentes -

en la legislación interna de los Estados Unidos de Norteamérica, serán aplicables a los impuestos del país con que se celebre el tratado. (4)

Sin embargo, se ha afirmado que uno de los fines principales a alcanzar con la celebración de estos convenios internacionales es aliviar los efectos de la doble imposición internacional. La pregunta que surge entonces es, ¿cómo se elimina la doble imposición sobre los ingresos de los nacionales de los Estados Unidos de Norteamérica, mediante la celebración de tratados que se concreta a repetir las disposiciones básicas vigentes del sistema de compensación fiscal?.

Elizabeth Owens sostiene que de no existir el sistema unilateral de compensación fiscal en los Estados Unidos de Norteamérica, la consecuencia principal de cada uno de dichos convenios internacionales indudablemente sería el alivio de los efectos de la doble imposición internacional. Sin embargo, por el hecho de existir tal sistema unilateral, estos tratados no producen ningún beneficio a los nacionales de los Estados Unidos de Norteamérica, porque los impuestos extranjeros pueden ser compensados independientemente de tales tratados. (5)

Si la reducción de impuestos extranjeros que resulta de un convenio internacional que establece el derecho a compensar, fuere una cantidad no susceptible de compensación fiscal en la legislación interna, el convenio sí beneficiaría a los ciudadanos de los países otorgantes. Si el tratado no contiene cláusula de -

compensación fiscal y solamente disminuye las tasas impositivas - de una de las partes contratantes, aplicables a los ciudadanos de la otra parte (por ejemplo hasta un nivel igual a la tasa de impuestos de la segunda parte) no puede estimarse que dicho tratado elimine la doble imposición internacional, porque los dos impuestos son exigibles.

De acuerdo con Elizabeth Owens, aunque no es posible determinar de manera general el impacto de los tratados, sobre los impuestos causados por los nacionales de los Estados Unidos de Norteamérica, es muy probable que desde un punto de vista cuantitativo, el principal beneficio de ellos a estos causantes no sea el de eliminar la doble imposición internacional, sino el de reducir las altas tasas prevalentes en impuestos extranjeros. (6)

Las disposiciones de los convenios internacionales que modifican el concepto de fuente de riqueza de los países otorgantes, con el propósito de eliminar un posible conflicto entre las jurisdicciones fiscales sostenidas en tales países, atacan el meollo de la doble imposición internacional y disminuyen, en muchos casos, sus efectos.

Otra posible ventaja de los tratados fiscales es la de determinar que impuestos extranjeros susceptibles de compensación - puedan ser compensados de acuerdo con el sistema interno de las partes en los casos en que exista duda respecto a la naturaleza del tributo causado, es decir, y usando el ejemplo más común, si un determinado impuesto puede o no considerarse como impuesto so-

bre la renta y operar o no la compensación.

Resumiendo, los tratados pueden mitigar la doble imposición internacional, ya sea eliminando o reduciendo los impuestos extranjeros que no son, en todo o en parte, compensables; o ya dándole más flexibilidad al sistema unilateral de compensación fiscal, permitiendo que un impuesto extranjero sea compensado, en todo o en parte, cuando de otra manera no hubiera sido susceptible de compensación.

En todo caso, el alivio a la doble imposición internacional lograda por los convenios internacionales celebrados por los Estados Unidos de Norteamérica, complementan (por ejemplo, pueden establecer obligaciones recíprocas de intercambiar información fiscal para evitar la evasión ilegal de impuestos) y operan totalmente a través y dentro del sistema unilateral de compensación fiscal. Desde un punto de vista cuantitativo, los tratados son un factor insignificante, comparados con los beneficios que resultan del sistema unilateral de la compensación fiscal. (7)

En consecuencia, de acuerdo con esta tesis, la adopción unilateral del sistema de compensación fiscal, resulta más adecuada que la celebración de tratados bilaterales o multilaterales -- que tienden a la eliminación de la doble imposición internacional.

(8)

B.- ESTABLECIMIENTO DE SISTEMA UNILATERAL DE COMPENSACION FISCAL.

La adopción de un sistema unilateral de compensación fis-

cal para evitar el impacto de la doble imposición internacional - tiene varias ventajas.

Si la compensación fiscal se establece en forma unilateral por la legislación interna de un país, dicho país puede estructurarla de manera que pueda encajar dentro de sus necesidades particulares. Además un sistema unilateral, puede ser modificado en cualquier tiempo por el país que lo promulga, conforme vayan cambiando sus necesidades y objetivos.

Aunque es cierto que el sistema unilateral de compensación fiscal se traduce en un sacrificio exclusivo de impuestos para el país que la adopta, también lo es que la aplicación de dicho sistema puede condicionarse a la reciprocidad internacional. De esta manera, mediante la exigencia de reciprocidad, el sacrificio unilateral disminuye.

1.- Justificación del sistema unilateral de compensación fiscal.

Tal como lo hemos asentado, la doble imposición internacional resulta de la aplicación de impuestos a fuentes de riqueza que se encuentran fuera de la jurisdicción territorial de un país. Es generalmente aceptado que esta imposición extraterritorial, en principio, no debe existir porque viola un principio fundamental en derecho fiscal, según el cual todos los causantes que perciban la misma cantidad de ingresos deben tener el mismo gravamen fiscal. A consecuencia de lo anterior, se ha sostenido que debe adoptarse una regla unilateral de aceptación general que limite la competen-

cia territorial impositiva de cada Estado, y que esta regla se base en un concepto único de fuente de riqueza. Infortunadamente, no existe regla comunmente aceptada respecto al concepto de fuente de riqueza.

El principal argumento esgrimido en favor del concepto de fuente de riqueza, es que la facultad de imponer tributos se justifica en términos de igualdad, por los beneficios que el causante recibe de su Estado y, en el caso del causante que recibe ingresos de fuentes extranjeras; no existe beneficio alguno en relación con dichos ingresos extranjeros. Consecuentemente, no deben causarse impuestos sobre ingresos recibidos del extranjero. La debilidad de este argumento radica en que el impuesto sobre la renta no se determina en proporción a los beneficios que el causante recibió de su gobierno. (9)

Para sostener la idea de que la facultad impositiva extraterritorial es injusta, a causa principalmente de la desigualdad de beneficios que reciben los causantes, es necesario demostrar, no el que un causante que obtiene ingresos exclusivamente de fuente extranjera, reciba menos beneficios que otro que obtenga la totalidad de sus ingresos de fuentes ubicadas dentro del territorio de su país, sino que el primero no recibe ningún beneficio de su gobierno o que los beneficios que recibe son tan insignificantes, que por ello no son dignos de tomarse en cuenta.

Sin embargo, según Owens, es innegable que aun en el caso de un causante que obtenga todos sus ingresos de una fuente ubicada

en país extranjero, disfruta de beneficios en el país en donde radica. (10)

Es cierto que el causante que obtiene ingresos del extranjero, radicado en un país que ha adoptado un sistema de compensación fiscal, recibe, proporcionalmente, y en relación con sus actividades fuente de ingresos, menos beneficios del país de su residencia, que un causante que sólo obtiene ingresos de fuentes nacionales; pero también lo es que paga menos impuestos a su país - debido al sistema de compensación fiscal de tal manera que, hasta cierto punto, la carga impositiva que cubre en su país guarda - - equivalencia con los beneficios recibidos.

La naturaleza del impuesto sobre la renta, como tributo - basado en la capacidad de pago, sin distinción en cuanto a la ubicación de la fuente, indudablemente justifica por razones de equidad el sistema de compensación fiscal.

Además, un país puede pretender el fomentar en sus nacionales el desarrollo de actividades comerciales e inversiones en el extranjero, para cuyo fin les otorga incentivos fiscales o subsidios; tal pretensión requiere un sacrificio en el monto de los tributos a percibir en contra del principio de igualdad en los tributos a los causantes de ingresos iguales. Sin embargo, el mismo resultado se puede lograr, sin violar el principio de igualdad -- tributaria, mediante la adopción unilateral del sistema de compensación fiscal, toda vez que este crea una situación de neutralidad que permita a los ciudadanos de un país escoger libremente entre-

la inversión nacional y la extranjera, así como la extensión territorial de sus actividades comerciales, sin el temor de incurrir en gravámenes fiscales desiguales.

En atención a que el sistema de compensación fiscal crea - la neutralidad fiscal, el Estado que lo adopta debe asegurar un ambiente atractivo para el comercio y las inversiones dentro de su territorio, con objeto de evitar fugas de capital al extranjero. - El sistema de compensación fiscal, repetimos, permite a los causantes de un país seleccionar la realización de inversión o actividades comerciales que les sean más favorables, sin importar que ellas se verifiquen en el territorio del que es nacional o en el extranjero. Si el causante elige las inversiones o actividades comerciales extranjeras, el país de que es nacional tendrá el beneficio de recibir ingresos de fuentes extranjeras que pueden estimular su economía, al mismo tiempo que mejora su balance de pagos.

C A P I T U L O I I I

A D O P C I O N U N I L A T E R A L D E L A C O M P E N S A C I O N F I S C A L .

1.- DELIMITACION DE LA COMPENSACION FISCAL

Como ha quedado expresado, la adopción de la compensación -- fiscal mediante la celebración de tratados no es siempre factible -- ni ventajosa, en virtud, por una parte, de la imposibilidad de cele-- brarlos con todos los países del mundo, y por la otra, de los sacri-- ficios y limitaciones que asumen las partes que en tales tratados -- intervienen. Por todo lo anterior, consideramos que, para que los -- países eliminen la doble imposición internacional y estimulen en -- sus nacionales el comercio exterior, es preferible que adopten un -- sistema de compensación fiscal a través de su legislación interna, -- es decir, un sistema otorgado unilateralmente.

Ahora bien, como es lógico suponerlo, el sistema unilateral-- de compensación fiscal adoptado por un país, debe corresponder a -- las finalidades que dicho país persigue e incumbe a su órgano legis-- lativo la limitación del sistema.

A nuestro modo de ver, en la delimitación del sistema hay -- cuatro puntos principales que deben determinarse: 1.- Los impuestos -- susceptibles de compensación. 2.- Titulares del derecho de compen-- sar. 3.- Límites al monto de la compensación fiscal. 4.- Tiempo de -- ejercicio del derecho de compensar.

La responsabilidad principal del legislador al proponer un -- sistema unilateral de compensación fiscal, consideramos que consis-- te en limitar su extensión, de acuerdo con los diversos objetivos -- que se pretenden alcanzar, compaginándolos con las instituciones --

económicas y fiscales existentes que se desea conservar.

A.- IMPUESTOS EXTRANJEROS SUSCEPTIBLES DE COMPENSACION.

La posibilidad de compensar un impuesto extranjero, debe ser determinada por la política que informa al sistema fiscal de un país.

Un principio de derecho fiscal y el primer objetivo de la compensación fiscal, es dar un trato equitativo a los causantes. Uno de los principios básicos de los sistemas impositivos modernos (y con ellos el fiscal mexicano), es que los causantes con un ingreso igual, tengan la misma responsabilidad fiscal.

La adopción del sistema de compensación fiscal, en cuanto que tome en cuenta los impuestos cubiertos en el extranjero y elimine la doble imposición internacional, da un trato más equitativo a los causantes, con independencia a la fuente de sus ingresos y constituye, por ende, una aplicación del principio antes mencionado.

Pero además el sistema de compensación fiscal, crea una especie de neutralidad fiscal, toda vez que los impuestos que graven las actividades comerciales y de inversión son iguales, independientemente de que se realicen en el territorio nacional o en el extranjero. Por ello, se ha afirmado que una de las funciones económicas del sistema de compensación fiscal es permitir al libre ejercicio del comercio y movimiento de capitales, eliminando los obstáculos internacionales, toda vez que el causante pueda escoger libremente el lugar de celebración o realización de sus operaciones sin tener-

que hacer una especial consideración de carácter fiscal.

Impuesto sobre la renta.

Sin duda alguna, de entre los impuestos generalmente aceptados por la mayoría de los países, es el que grave el impuesto que es más oneroso a los causantes y el que ha originado el mayor número de los problemas de doble imposición internacional; como resultado de lo anterior, podemos afirmar que la aplicación de la compensación fiscal ha quedado restringida casi exclusivamente, a impuestos de esta naturaleza.

Aunque en la mayoría de los casos, los impuestos sobre la renta emanan de autoridad con competencia en todo el territorio nacional de un país, creemos que los impuestos que de tal naturaleza establecieran las autoridades locales, deben también ser susceptibles de compensación fiscal.

Ahora bien, para que la compensación fiscal pueda alcanzar el fin deseado, es preciso que el legislador determine cuales son los impuestos sobre la renta susceptibles de compensar, de acuerdo con los conceptos de impuesto y de ingreso o renta objeto del mismo, que rijan en la legislación impositiva de su país. Sin embargo, al hacerlo, el legislador no debe restringir en forma exagerada sus conceptos de impuesto y de ingreso o renta, con objeto de no limitar excesivamente el sistema de compensación fiscal.

Así pues, en primer término, es necesario establecer lo que se entienda por impuesto para los fines de la aplicación de la com-

pensación fiscal, necesidad que normalmente se satisface, aceptando expresa o tácitamente, el concepto que adopta la legislación interna del país. Así por ejemplo, en México, donde se admite la compensación fiscal, tacitamente se adopta el concepto de impuesto contenido en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación. De acuerdo con este precepto, "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a -- cargo de personas físicas o morales, para cubrir gastos públicos".

Asimismo, es preciso determinar el objeto del impuesto sobre el ingreso o renta, para no comprender dentro de él cualquier percepción, sino limitarlo a aquellas que constituyen una ganancia o utilidad; con otras palabras, el objeto del impuesto debe restringirse a los ingresos netos, que son las cantidades recibidas por el causante con deducción a sus gastos y otras partidas.

En México, para los fines del impuesto sobre la renta, el objeto de dicho impuesto puede deducirse de lo que se establece en el artículo 1o. de la ley de la materia.

Dice el artículo 1o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"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".

De acuerdo con este precepto, el objeto del impuesto es el ingreso y por ingresos debe entenderse, toda percepción, ya sea en-

efectivo, especie o en crédito, proveniente de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos que modifique el patrimonio del causante.

Consecuentemente, por ingreso neto debe entenderse las percepciones anteriores, con deducción de las partidas que la ley autoriza.

A nuestro modo de ver, el concepto de ingreso que se infiere del artículo 10. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es bastante amplio, ya que dentro de él, queda comprendida cualquier percepción que aumente el patrimonio de una persona, lo que trae como consecuencia el que todo impuesto extranjero sobre percepciones o ingresos, sea susceptible de compensación. Por el contrario, otro tipo de impuestos, como serían los mexicanos sobre ingresos mercantiles y predial, no serían susceptibles de compensación, ya que ellos no tienen como base la percepción o ingreso del causante, sino sus transacciones comerciales o la titularidad de inmuebles. Asimismo, tampoco serán susceptibles de compensación fiscal los tributos sobre transacciones específicas (tales como compraventas, consumos, etc.) en virtud de que en ellas no se grava un ingreso o percepción.

Ahora bien, a nuestro modo de ver, y para los fines de la compensación fiscal, no deben aceptarse sin más los conceptos de impuesto e ingreso expresados en términos generales en la legislación de un país, sino que debe estudiarse dichos conceptos en la medida en que quedan limitados o ampliados en las diversas normas específi

cas de la ley sobre la renta correspondiente y disposiciones íntimamente conectadas a ella. Los conceptos de impuesto y de ingreso que se elaboren tomando en cuenta la legislación nacional, deben ser -- comprensivas y, en consecuencia, considerar todas las modalidades - de los conceptos en la legislación nacional.

Así, por ejemplo, el concepto de ingreso, que deduce del Artículo 10. de la Ley Mexicana del Impuesto sobre la Renta, se modifica, para ampliar, en la fracción II del Artículo 73o. En efecto, - conforme a la fracción I, inciso a) del último precepto citado, las ganancias de las sociedades mexicanas se encuentran sujetas al pago del impuesto sobre dividendos distribuidos; sin embargo, conforme a la fracción II del repetido artículo 73o., tratándose de agencias y sucursales de empresas extranjeras que operan en el país, el impuesto sobre dividendos se causa, independientemente de que las gananc--cias que dicha agencia o sucursal sean o no distribuidas. Como se - vé, es obvio que este impuesto que tiene la finalidad de gravar los ingresos de la accionista, tratándose de agencias y sucursales ex--tranjeras, se aplica también en el caso de que no exista una distribución de ganancias y, consecuentemente, de que el accionista no -- perciba ingreso alguno en el sentido que se infiere del Artículo 10. de la Ley, por lo que se modifica, para ampliarse dicho concepto. - El sistema fiscal Mexicano debe permitir que opere la compensación--fiscal en relación con el impuesto extranjero, similar a lo establecido en el Artículo 73o., fracción II, que grava ganancias no dis--

tribuidas.

En nuestra opinión y con objeto de evitar una indebida restricción, consideramos que deben incluirse dentro del concepto de impuesto sobre la renta a aquellos impuestos que se pagan en lugar de aquél.

En efecto, hemos afirmado que las definiciones del impuesto y su objeto, el ingreso, normalmente se toman de la legislación interna del país que otorga la compensación fiscal y de allí que sea necesario el darles cierta flexibilidad a tales conceptos cuando se incorporan en el sistema de compensación fiscal, con objeto de que puedan aplicarse a otros sistemas jurídicos, puesto que sería inconsecuente el que, por cuestiones terminológicas o secundarias, no operare la compensación fiscal, cuando resultare evidente que el ingreso o el sujeto se encuentren en el supuesto previsto en el sistema que otorga la compensación fiscal. Por supuesto, en estos casos, corresponderá al contribuyente el demostrar que ha cubierto el impuesto que le fué aplicado en lugar del impuesto sobre la renta. Esta demostración resultará fácil cuando la legislación extranjera establezca que un cierto impuesto debe pagarse en un supuesto idéntico al que establece el sistema que otorga la compensación fiscal; tal sería, por ejemplo, el caso de que, en el sistema que otorga la compensación fiscal, existiere un impuesto que gravare el producto del capital, mientras que en el sistema del país en donde se encuentra ubicado el capital, se gravare a éste, independientemente del -

monto de sus productos; creemos que el compensar el impuesto causado en el segundo país debe permitirse.

Sin embargo, habrá casos en que la demostración resultará -- más difícil; por ejemplo, el impuesto especial mexicano, a las compañías constructoras (en vigor desde el 1o de enero de 1968) que -- grava sus ingresos brutos en un porcentaje fijo (1) podría presentar dificultades para ser compensado contra un impuesto sobre la renta, por considerarlo un impuesto diverso de este, toda vez que los ingresos brutos que obtenga una constructora no implica necesariamente que dicha constructora haya obtenido un aumento en su patrimonio en los términos del Artículo 1o. de la Ley.

Había esperanzas de que el fisco mexicano en el año de 1968, permitiera a los contribuyentes de este impuesto, la alternativa de -- elegir entre el pago del impuesto de 2% sobre ingresos brutos y el pago del impuesto de tasa progresiva basada en los ingresos gravables que obtuviere, después de hechas las deducciones, conforme al artículo 34 de la Ley Mexicana del Impuesto sobre la Renta. En estas circunstancias, el impuesto fijo del 2%, una vez demostrado que se aplicaba en sustitución del impuesto sobre la renta (ya que se -- presentaba como alternativa a la tasa progresiva), evidentemente -- que era susceptible de compensación.

Sin embargo, la comprobación resulta más difícil, en virtud de que la Secretaría de Hacienda no permite la anterior alternativa. No obstante la supresión de dicha alternativa, creemos que el impues

to del 2% sobre ingresos brutos que grava a las compañías constructoras es compensable, ya que dicho impuesto aparece en los artículos transitorios de reformas a disposiciones fiscales, y en ellos expresamente se manifiesta que es un impuesto sobre la renta. En consecuencia, creemos que puede sostenerse fundadamente que las compañías constructoras deben pagar este impuesto del 2% sobre ingresos brutos en lugar del impuesto sobre la renta normal y, por tal motivo, debe considerarse como un impuesto que se aplique en lugar del impuesto sobre la renta, no obstante que el causante no obtenga ningún ingreso o renta en los términos del Artículo 10. de la Ley.

Por otra parte, cabe advertir que, para efectos de compensación, puede servir de índice la forma en que el país que impone el gravámen verifica su cobro. Así por ejemplo, tratándose de productos (2), exigidos por el otorgante de concesiones, si el país que la otorga tiene el derecho de cobrar en su capacidad de dueño con respecto del bien del cual recaba el producto o la regalía, será difícil en la mayoría de los casos, definir a la cantidad que por dicho concepto obtiene como impuestos; sin embargo, cuando la cantidad -- que por el repetido concepto se entera, se base, no únicamente en la tenencia del bien otorgado en concesión, sino en la productividad o, quizás, en el aumento del valor de la propiedad, creemos que la cantidad que por dicho concepto obtenga el país concesionario, - puede ser considerado como un impuesto sobre la renta y no solamente como un producto.

Finalmente, somos de la opinión, en forma terminante, de que los intereses, recargos y multas pagados en conexión con impuestos-extranjeros no son susceptibles de compensación fiscal en virtud de que no fueron motivados por un ingreso, sino por culpa o morosidad del contribuyente.

B.- TITULARES DEL DERECHO DE COMPENSAR.

Como ya se ha dicho, un objetivo de la compensación fiscal - consiste en establecer iguales gravámenes impositivos entre un causante con ingresos nacionales y extranjeros, y un causante que solamente tiene ingresos nacionales, de tal forma que deja al causante libre para escoger entre actividades comerciales e inversiones nacionales o extranjeras, sin tomar en consideración el gravámen fiscal. Consecuentemente, la compensación fiscal debe aliviar al causante del doble gravámen de imposición resultante del pago de impuestos nacionales y extranjeros, cuando la fuente esté en el extranjero.

El otorgamiento del derecho de compensar impuestos extranjeros debe condicionarse a que el contribuyente esté sujeto al pago - de impuestos nacionales aplicables a sus ingresos extranjeros y que realmente ha pagado el impuesto extranjero que quiera compensar.

1.- Causante de impuestos nacionales.

Para que se considere que una persona tiene derecho a la compensación fiscal, se requiere que sea causante de impuesto nacional aplicado a fuentes extranjeras. Este requisito queda fácilmente re-

resuelto mediante un exámen de la legislación del país que otorga el derecho de compensar y que es la que define quiénes son causantes de sus impuestos. La Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana, nos dá una amplia definición de sujeto de ese impuesto, que incluye criterios de nacionalidad, residencia, fuente de riqueza y establecimiento permanente (3).

2.- Pago real del impuesto extranjero por el causante nacional.

Aunque resulta relativamente fácil el demostrar a la persona que ejerce la compensación fiscal, que ha pagado un impuesto en el extranjero, no lo es, por el contrario, el llevar al ánimo de las autoridades encargadas de la aplicación de dicha compensación, la procedencia de ésta, toda vez que ello implica la determinación de la naturaleza del impuesto a compensar y, necesariamente, el exámen y conocimiento de la legislación fiscal extranjera.

Como hemos dicho en páginas anteriores, normalmente la compensación fiscal se otorga en impuestos sobre la renta y para que ésta opere, en cada caso concreto, es necesario llevar al ánimo de la autoridad encargada de aplicarla, que el pago verificado conforme a la ley extranjera, reúne los supuestos del concepto del impuesto sobre la renta del país que va a aplicar dicha compensación.

Además, hay que tener en cuenta, que los supuestos del concepto de impuesto sobre la renta expresados en manera general en --

una legislación fiscal, puede modificarse en disposiciones aisladas dentro de la misma, haciendo posible extender los beneficios de la compensación fiscal a personas comprendidas en tales disposiciones.

Por ejemplo, los artículos 60, fracción V, y 73, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana, establecen que las sucursales o agencias de sociedades extranjeras que operen en México, deberán retener y pagar un impuesto sobre ganancias distribuíbles, ya sea que éstas sean o no efectivamente distribuídas (4) El artículo 73, fracción I, inciso a), del mismo ordenamiento (5) por el contrario, y para el caso de sociedades mexicanas, establece la obligación de pagar un impuesto (15% a 20%) sobre las utilidades distribuídas. Ahora bien, si el accionista de una sociedad extranjera no ha recibido realmente las ganancias o dividendos de la sucursal o agencia extranjera, surge el problema de determinar si este impuesto debe o no considerarse como un gravamen a dicho accionista, o bien, si es un impuesto que grava a la sucursal o agencia extranjera. Como el impuesto sobre la renta normalmente es aplicado sólo a los ingresos efectivamente recibidos por el contribuyente, los principios de la legislación fiscal nacional del país que otorga el derecho de compensación, puede no permitir que opere ella, en beneficio del causante que sea accionista de una sociedad que tenga establecida una sucursal o agencia extranjera en México. Si el impuesto es considerado como un gravamen que se aplica a las sociedades que tengan una sucursal extranjera en México, es posible que ellas-

se beneficien con la compensación que exista en el derecho de su -- país y que el impuesto establecido por los artículos 60, fracción V y 74 fracción II, se considere como un impuesto adicional sobre ingresos y no como impuestos sobre dividendos recibidos por accionistas. Si esta fuera la posición adoptada, el accionista de la sociedad con sucursal extranjera en México, aún se vería beneficiado por la compensación fiscal otorgada a su sociedad, ya que los impuestos de ella resultarían reducidos y, consecuentemente, se incrementa-- rían sus ingresos y el accionista recibiría el beneficio del corres pondiente aumento en su participación en las utilidades de la socie dad.

Otro ejemplo se encuentra en la legislación fiscal de los Es tados Unidos de Norteamérica, que, por una parte, permite hacer deducciones de dividendos declarados entre sociedades (intercorporate dividend deduction), y por la otra, establece una modalidad en el sistema de compensación fiscal aplicable a estos casos. En efecto, las sociedades norteamericanas, accionistas de otras empresas de la misma nacionalidad, tiene el derecho de deducir los dividendos reci bidos de esas otras empresas, evitando así un multiple gravamen del impuesto sobre la renta sobre dividendos declarados entre socieda-- des, de lo que resulta que el impuesto sobre dividendos lo causa -- únicamente la persona física titular de acciones de la sociedad pro pietaria de las acciones de las otras empresas. En tales condicio-- nes, el dividendo que recibe el accionista, persona física, no se -

encuentra sujeto a una multiple imposición, que resultaría de aplicar el impuesto al dividendo que obtuviere la sociedad de la que -- participa y de aplicar el impuesto a las utilidades de las empresas subsidiarias de dicha sociedad. Asimismo, con el objeto de permitir que las sociedades norteamericanas realicen operaciones en países - extranjeros, a través de sociedades extranjeras subsidiarias, la le- gislación estadounidense, incorporando en su sistema de compensa- ción fiscal disposiciones que logran la misma finalidad del sistema interno antes descrito, permite que las sociedades norteamericanas- hagan uso de la compensación fiscal, en relación con impuestos so- bre la renta extranjeros aplicados a los ingresos de las socieda- des extranjeras subsidiarias y, además, a los ingresos de socieda- des extranjeras sub-subsidiarias, (dependiente de la subsidiaria) - evitando así la multiple imposición. (6)

La legislación fiscal norteamericana permite que las mencio- nadas compensaciones fiscales operen siempre y cuando la sociedad - norteamericana sea propietaria, por lo menos, del 10% de la sociedad extranjera subisdiaria; o cuando la sociedad extranjera subsidiaria sea dueña, por lo menos, de un 50% del capital social de la socie- dad extranjera "sub-subsidiaria". Con tal proceder, aunque la socie- dad norteamericana no está sujeta al impuesto extranjero, se le per- mite una compensación fiscal en relación con el impuesto sobre la - renta extranjero que se aplica a los ingresos globales de sus subdi- diarias o "sub-subsidiarias" extranjeras.

Estas disposiciones del sistema de compensación fiscal norteamericano, evitan la discriminación de la persona física, accionista, que invierte en sociedades que tengan subsidiarias en el extranjero, ya que le coloca en una situación semejante a los accionistas, personas físicas, de sociedades que solamente operen en el país.

C.- LIMITES AL MONTO DE LA COMPENSACION FISCAL

Como ya hemos mencionado, el otorgamiento unilateral de la compensación fiscal tiene como objetivo la eliminación del impacto de la doble imposición internacional, en beneficio a causantes que realicen actividades fuera de los límites de su territorio y que, de esa manera, perciben ingresos de países extranjeros. Normalmente, la doble imposición resulta del hecho de que un país esté autorizado a gravar el ingreso de sus causantes, independientemente del lugar de la fuente de tales ingresos. Consecuentemente, el sistema de compensación fiscal se basa en dos principios: primero, que el país del lugar de la fuente de riqueza tiene el derecho de imponer tributos, y segundo que el país que otorga la compensación fiscal, el país del causante a causa de su nacionalidad y/o domicilio, como en casi la unanimidad de los países, muy bien puede imponer un impuesto que sería adicional sobre dichos ingresos extranjeros, en la extensión en que el ingreso no haya sido ya gravado en su fuente por el país extranjero con una tasa impositiva igual o superior a --

la del país que otorga la compensación fiscal. Consecuentemente, para dar apoyo a esos principios, se deben imponer limitaciones al monto de los impuestos extranjeros que pueden ser compensados.

1.- Modalidades territoriales y temporales que limitan el monto a compensar.

Existen tres modalidades básicas de limitación del monto de la compensación fiscal: 1) Limitación territorial por país (per country limitation); 2) Limitación territorial global (overall limitation); y 3) Modalidad (limitación) temporal (carryover limitation), la cual puede aplicarse tanto a la limitación territorial por país como a la limitación territorial global.

La limitación territorial por país, es la modalidad más restringida de limitación a la compensación fiscal y la que impone menores sacrificios impositivos al país que la otorga. De acuerdo con ella, por una parte, se limita el monto de impuestos extranjeros cubiertos en un ejercicio fiscal susceptibles de compensar, a las cantidades pagadas a un país extranjero determinado, y, por la otra, se restringe las cantidades susceptibles de compensar, al monto de los impuestos que resultaría por aplicación de la tasa impositiva del país que otorga la compensación, sobre los mismos ingresos provenientes de dicho país extranjero.

A diferencia a la anterior modalidad, las limitaciones territoriales global y temporal son más liberales, toda vez que permi

ten la compensación de una mayor cantidad de impuestos pagados en el extranjero .

La limitación territorial global limita el monto de impuestos susceptibles de compensación al monto del impuesto del país que otorga dicha compensación y gravaría la totalidad de los ingresos provenientes del extranjero , sin considerar el número de países extranjeros en donde se originen los ingresos. Esta limitación territorial global permite, pues, promediar la tasa de impuestos extranjeros causados en un ejercicio fiscal entre todos los países en que se paguen impuestos.

La modalidad (limitación) temporal, permite que un causante traspase el exceso de impuestos extranjeros pagados en un ejercicio fiscal a otro anterior o subsecuente. En efecto, normalmente, el cálculo de ingreso gravable, tomando en cuenta el ingreso bruto y las deducciones permitidas, se hace con respecto a un ejercicio fiscal determinado y se compensa solo con respecto a tal ejercicio. Sin embargo, de aplicarse la modalidad temporal, los impuestos a compensar pueden ser los comprendidos en varios ejercicios fiscales precisados en la limitación, de tal manera que el causante que hubiere pagado impuestos en el extranjero durante dichos ejercicios fiscales, compensará la tasa fiscal extranjera promedio que resulte durante el período que la limitación comprende.

Finalmente, cabe advertir que tanto la limitación territorial global como la modalidad temporal permiten promediar la tasa -

fiscal extranjera ya entre varios países extranjeros o ya entre varios ejercicios fiscales.

Limitación territorial por país.

Como ya apuntamos, la limitación territorial por país es la que impone menores sacrificios al país que otorga la compensación fiscal. En su forma más restringida, esta modalidad permite la compensación de un impuesto extranjero sólo en la medida en que dicho impuesto es aplicado a ingresos obtenidos de fuentes de riqueza ubicadas dentro del mismo país extranjero. Como es natural, para que esta opere, es necesario establecer un concepto de fuente de riqueza y, a no ser que el país que otorgue la compensación fiscal y el país extranjero convinieren en adoptar el mismo concepto, el país que otorga la compensación aplicaría su propio concepto de fuente. Infortunadamente, la comunidad internacional no ha logrado establecer un concepto unívoco de fuente de riqueza y existen gran número de criterios, muchos de ellos contradictorios; consecuentemente, el impacto de la doble imposición internacional no resulta eliminado totalmente, toda vez que no permite el causante compensar algunos impuestos causados en el extranjero sobre un concepto de fuente diverso al del país que otorga la compensación.

Una aplicación más liberal de la limitación territorial por país resultaría de establecer, de acuerdo con su sistema y su concepto de fuente, una presunción de que la totalidad de los impues-

tos cubiertos en el extranjero provienen de ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero. Con tal sistema, la totalidad de impuestos cubiertos en el extranjero puede ser compensado, aunque no exista - en el país extranjero un concepto de fuente de riqueza o, existiendo, resultan divergencias con respecto a él. La única restricción - que existiría en el sistema aludido, es que sólo pudiera compensar los impuestos extranjeros hasta aquella cifra que resulte de aplicar a los ingresos obtenidos del extranjero, el impuesto nacional.

Limitación territorial global

La limitación territorial global limita la cantidad que puede ser compensado en un ejercicio fiscal, a la cantidad que resulte de aplicar la tasa impositiva del país que otorga la compensación - fiscal a la totalidad de los ingresos provenientes de fuentes extranjeras. Como podrá apreciarse, la limitación territorial global es - más liberal para el contribuyente que la limitación territorial por país, toda vez que permite promediar los impuestos pagados en varios países extranjeros, con el consiguiente aumento en el monto de impuestos a compensar.

Sin embargo, para el país que otorga la compensación fiscal, con esta modalidad, le significa un sacrificio impositivo mayor que aquel que le resultaría de establecer una limitación territorial -- por país, en virtud de que la limitación territorial global, permite alcanzar impuestos extranjeros con una tasa más alta que resulta

ría de aplicarse la limitación territorial por país.

Modalidad (limitación) temporal

Como en el caso de la limitación territorial global, la modalidad temporal dá como resultado que el monto de los impuestos extranjeros que exceden la cantidad susceptible de compensar en un año, a causa, por ejemplo, de una tasa extranjera más alta que la tasa impositiva del país otorgante de la compensación fiscal, fuera compensado. La modalidad temporal determina que el causante transfiera el monto excedente de dichos impuestos extranjeros a otros años en que el monto de impuestos extranjeros no excediera la cantidad susceptible de compensación.

Además, de acuerdo con esta modalidad, es posible también que el causante compense impuestos pagados en el extranjero aun cuando en su país no resultare causante, como sería el caso en que hubiere sufrido pérdidas en sus operaciones nacionales. En efecto, a pesar de que, conforme a su ley nacional, exista la posibilidad de compensar el impuesto extranjero, en un momento dado ello puede no ser factible, en virtud de que, debido a pérdidas o alguna otra razón, el impuesto nacional no se causa, pero tal derecho de compensar, de permitirlo la modalidad temporal, podrá ejercitarse en un ejercicio anterior o posterior, en que haya existido o exista impuesto nacional susceptible de reducir mediante compensación.

Compensación de este tipo lo permite el sistema de los Esta-

dos Unidos de Norteamérica, según el cual los impuestos extranjeros que en su totalidad no pueden ser compensados en un año, se transferían, para los fines de la compensación, a los dos años anteriores a aquel en que aparece el excedente de impuesto extranjero no compensable, o bien los cinco años posteriores, de lo que resulta que el excedente de impuesto no compensable en un ejercicio fiscal determinado es susceptible de compensarse dentro de un período de --- ocho ejercicios. (7)

2.- Determinación del tipo de limitación a la compensación fiscal.

La elección del tipo de limitación por el país que la pretenda otorgar, dependerá de su política interna y de los objetivos que pretenda alcanzar.

Si la finalidad que se pretende alcanzar al otorgar la compensación fiscal, consiste primordialmente en ofrecer un tratamiento tributario equitativo a sus contribuyentes mediante la eliminación del impacto de la doble imposición internacional, sin tomar en consideración el que sus ingresos sean nacionales o provengan del extranjero, la limitación territorial por país resulta la más idónea. De esta manera, si un determinado causante opta por realizar actividades en un país extranjero en el que la tasa fiscal resulte más elevada que la de su país de origen, soportará el gravámen que resulte de la diferencia, toda vez que no estaría sujeto al pago de

impuestos en su país sobre sus ingresos provenientes del país extranjero determinado.

Existen otros argumentos en favor del establecimiento exclusivo de esta limitación territorial por país. Puede pensarse que el país que otorga la compensación fiscal no es el único obligado a aliviar el impacto de la doble imposición internacional; otros países también deben resultar obligados a la solución del problema. Consecuentemente, la limitación territorial por país puede resultar la más adecuada a condición de que ésta no sea adoptado en forma unilateral, sino por un conglomerado de naciones. De ser así, la limitación territorial por país no implicará tantos sacrificios unilaterales y favorecerá un programa de tratados fiscales equitativos.

Empero, si la política del país que otorga la compensación fiscal, es la de establecer en favor de sus causantes un tratado de igualdad en cuanto a la tasa impositiva o, sea, que dichos causantes no eroguen impuestos por una tasa superior a la establecida en su país, ya sea que tengan o no ingresos extranjeros o nacionales, la limitación territorial por país no cumplirá tal finalidad, pues ella establece la posibilidad de que el causante pague impuestos en el extranjero por una tasa superior a la que cubriría en su país de origen. Si el país que otorga la compensación fiscal desea alentar a sus contribuyentes para que realicen actividades en el extranjero, estableciendo un tratamiento fiscal con tasa igual, de

berá, quizás, utilizar la limitación territorial global, para permitir promediar los impuestos causados en los distintos países extranjeros de que se trate, o bien aplicar la modalidad temporal, la cual, como ha quedado dicho, establece la posibilidad a favor del causante, de promediar los impuestos pagados en el extranjero durante un período de varios ejercicios.

La limitación territorial global, aunque también tiene como objetivo el evitar la doble imposición internacional, trata, además, de dar a sus causantes un tratamiento fiscal a tasa igual, ya que considera, por una parte, la tasa impositiva del país que otorga la compensación y, por la otra, las diversas tasas impositivas de los varios países extranjeros en donde se originen los ingresos del causante. De acuerdo con la limitación territorial global, el ingreso que se considera como objeto a doble imposición, es el total obtenido de fuentes extranjeras y no únicamente aquel que proviene de un país en particular (como en el caso de la limitación territorial por país), ya que el concepto de la doble imposición internacional se amplía a comprender a varios países, de tal manera que el impacto de la doble imposición disminuya. En consecuencia, al promediar las tasas de impuestos extranjeros, facilita la compensación de esos impuestos extranjeros, facilita la compensación de esos impuestos, incluso de tasas más altas que las nacionales.

Por otra parte, cabe advertir que si un país establece unilateralmente un sistema de compensación fiscal con las liberalidades-

antes mencionadas, su situación internacional para la celebración de tratados fiscales se encontrará proporcionalmente debilitada, ya que su contra parte tomará en cuenta los sacrificios que ya ha aceptado el país que unilateralmente otorgó la compensación fiscal, y exigirá mayores sacrificios para la celebración del tratado.

Ahora bien, el impacto de las distintas modalidades de limitación aquí enunciadas, es mayor si el país que otorga la compensación fiscal tiene una tasa impositiva superior en relación a la que existe en otros países. Si el país que otorga la compensación fiscal tiene una tasa impositiva baja, las formas de limitación más liberales (tal como la limitación territorial global y la modalidad temporal) tendrían un impacto fiscal menor, pues promediando los impuestos extranjeros entre varios ejercicios, los impuestos pagados en el extranjero serían mayores a los que se cubrirían en el país que otorga la compensación, y por ende, dicha compensación no operaría sino hasta el límite de la tasa del país otorgante.

Debe aclararse que la modalidad temporal y la limitación territorial global, además de pretender evitar la doble imposición internacional, tratan de proteger a los causantes de los países que otorgan tales limitaciones de los impuestos extranjeros con tasas más altas que las nacionales, sujetando a los causantes a una tasa impositiva igual.

La modalidad temporal puede ser aplicada conjuntamente con la limitación territorial por país, o con la limitación territorial

por país, o con la limitación territorial global. En ambas combinaciones se disminuye el impacto de la doble imposición, toda vez que amplía el concepto de ingreso que se considera como objeto de la doble imposición, para extenderlo, de un ingreso calculado sobre la - tasa de un ejercicio, a un ingreso calculado sobre un período que - comprende varios ejercicios.

3.- Resumen

La limitación territorial por país hace posible el propiciar un tratamiento fiscal equitativo entre los causantes que operen en un país extranjero. Esta modalidad, comparativamente con otras formas de limitación más liberales, requiere del país que realiza la - compensación fiscal, como país de la nacionalidad o domicilio del - causante, un sacrificio menor de ingresos fiscales.

La limitación territorial global está más acorde con la postura de los causantes frente al problema de la doble imposición. -- Desde el punto de vista de éstos, el problema a resolver es el de - evitar un mayor gravámen fiscal a su cargo resultado de ingresos obtenidos en el extranjero, cuando tales ingresos están gravados por - el país que otorga la compensación fiscal y también gravados por -- los países extranjeros de donde provienen dichos ingresos. Ante tal situación es evidente que los causantes preferirían que el problema se resolviera mediante un trato igual que diera el país que otorga la compensación, al monto total de ingresos extranjeros acumulados,

como si se tratara de una sola jurisdicción fiscal.

La adopción de la modalidad temporal puede depender de la legislación fiscal interna. Son varios los países que tienen modalidades de esta especie dentro de su legislación interna, siendo casos-frecuentes aquellos que se refieren a pérdidas o utilidades excedentes (8). Si tales modalidades o limitaciones en cuanto al tiempo, - existen en la legislación fiscal interna, resultaría razonable el - que también se aplicarán ellas en el sistema de compensación fiscal para impuestos extranjeros.

El motivo principal para ampliar el ámbito permisivo de las limitaciones respecto al monto de la compensación, es de carácter - "político-fiscal", y en él debe considerarse, la posición del país- que la conceda con respecto al fomento de la inversión e intercam-- bio internacional. Cuanto mayor sea la cantidad de compensación per mitida, mediante la aplicación de tasas fiscales bajas sobre ingresos extranjeros, mayor será el incentivo para la inversión e inter- cambio internacional. A menudo se afirma que la inversión e inter-- cambio internacionales pueden propiciarse otorgando unilateralmente la compensación fiscal; sin embargo, resulta muy difícil precisar - el mayor desarrollo que alcanzarán la inversión e intercambio inter- nacionales, en el caso que se otorgaran compensaciones fiscales más liberales.

También, debe tomarse en consideración que la ampliación del ámbito permisivo respecto al monto de la compensación fiscal, impli

ca una disminución en los ingresos provenientes de impuestos para el país que la otorga.

Otra consideración digna de tomarse en cuenta, es la relativa a la administración de las diversas modalidades que pueden adoptarse. Por todo lo que parece la limitación territorial global, además de hacer más liberales los beneficios de la compensación fiscal, es de más sencilla administración, toda vez que no se tienen que calcular los ingresos por países individualmente considerados, mientras que, en el caso de la modalidad temporal, la administración resulta más complicada, toda vez que las declaraciones fiscales anuales están sujetas a constantes ajustes, por razón de las contingencias naturales a que está sujeto el causante durante el plazo que comprende esta modalidad.

Tanto la limitación territorial global como la modalidad temporal, amplían los beneficios que otorga la compensación fiscal al causante, ya que ambas permiten, como resultado final, que el causante promedie los impuestos causados sobre ingresos obtenidos en el extranjero, ya sea entre países o en cuanto a tiempo. Sin embargo, consideramos que la limitación territorial global presenta la ventaja sobre la modalidad temporal, de una más sencilla administración.

D.- TERMINO PARA EL EJERCICIO DEL DERECHO A COMPENSAR.

Es evidente que al establecer el derecho de compensación, debe determinarse el plazo dentro del cual el causante goza del de-

recho a compensar los impuestos extranjeros, determinación que normalmente se hace mediante el señalamiento de un ejercicio fiscal, - salvo el caso de que el país que otorga la compensación, haya adoptado una limitación temporal a la que nos referimos en páginas anteriores.

En caso de no existir una modalidad temporal, el problema-básico a resolver en cuanto al término para el ejercicio del derecho a compensar, consiste en determinar un ejercicio fiscal en forma tal que permita al causante compensar los impuestos sobre ingresos extranjeros contra sus impuestos nacionales aplicables a dichos ingresos extranjeros, dado que el objetivo principal de la compensación fiscal es evitar la doble imposición interaccional.

De ordinario, el impuesto sobre la renta se cubre en el -- ejercicio fiscal inmediato siguiente a aquel en que se perciben -- los ingresos gravados; de acuerdo con lo anterior, un causante que obtenga ingresos en el extranjero durante un determinado ejercicio, debe cubrir en el extranjero los impuestos correspondientes a dichos ingresos en el siguiente ejercicio fiscal, pero tales impuestos solo serían susceptibles de compensar en su país, contra los - impuestos del mismo aplicables a los ingresos que perciba durante el ejercicio fiscal siguiente, de tal manera que la compensación - no actúe con respecto a impuestos causados por ingresos obtenidos en un mismo ejercicio fiscal, y es, por ende, posible que la compensación no opere plenamente y el ingreso quede sujeto a una doble imposición.

En el supuesto de que el causante perciba un ingreso global constante, tanto nacional como extranjero, no existe perjuicio impositivo a su cargo. Sin embargo, si los ingresos globales son variables, como es lo más frecuente, el beneficio del derecho a compensar el impuesto extranjero puede reducirse e incluso desaparecer, si en el ejercicio fiscal en que se pretende ejercer el derecho a compensar, no existen ingresos gravables o éstos son reducidos y, como consecuencia de ello, no se causa impuesto nacional o el monto de él es menor a impuesto extranjero compensable.

Además del caso común antes apuntado, es evidente que el problema puede agravarse cuando con o sin fundamento, el causante se inconforma con las liquidaciones de impuestos que la autoridad impositiva extranjera le formula, toda vez que la consecuencia sería que el causante demorara la fecha de pago del impuesto extranjero.

En nuestra opinión, todos estos problemas podrían solucionarse permitiendo a los causantes el compensar impuestos extranjeros contra los impuestos nacionales que gravan su ingreso global en un mismo ejercicio fiscal. En tales condiciones, como normalmente los impuestos se determinan al final del ejercicio en que los ingresos se perciben, la compensación operará en el momento en que ambos impuestos se causan, es decir, con relación al año en que se obtienen los ingresos sujetos a impuestos extranjeros gravados por el país que otorga la compensación fiscal.

También debe tomarse en cuenta para el ejercicio del derecho a compensar, el término de prescripción de tal derecho. Es fre

cuenta que las legislaciones fiscales internas de los distintos países no son muy liberales en cuanto a los ajustes y modificaciones que se permiten en las declaraciones de los causantes, ni tampoco con respecto al término en que pueden efectuarlos, y sin distinguir si se trata de modificaciones o ajustes motivados por el pago de impuestos extranjeros susceptibles o no de compensación.

Ante tal situación es posible que los términos normales establecidos por la ley interna para hacer tales ajustes o modificaciones, resulten apremiantes cuando ellos deriven del ejercicio del derecho de compensar, que, por lógica, supone la intervención de dos o más entes administrativos soberanos y trámites que necesariamente requieren un mayor plazo para su cabal cumplimiento, que en el caso de las modificaciones o ajustes que se verifican cuando no existe el derecho de compensar.

Con objeto de hacer más eficaz los efectos de la compensación fiscal, sería conveniente ampliar el término para introducir modificaciones y ajustes a las declaraciones de los causantes, cuando dichas modificaciones y ajustes sean en consecuencia del ejercicio del derecho de compensar. (9)

2.- ADMINISTRACION DE LA COMPENSACION FISCAL.

El sistema adoptado para la administración de la imposición y recaudación de los impuestos, así como la eficacia de tal sistema, serán los factores principales para determinar la canti-

dad de impuestos cobrados, y por ende, el ingreso estatal, la justicia del sistema fiscal frente a los causantes, la disposición de los causantes de cumplir con sus obligaciones fiscales y la cantidad de fondos que deben ser dedicados por el Estado para la administración de dichos impuestos.

La administración de los impuestos debe ser lo más eficiente posible, de manera que permita que los gastos de los órganos administrativos sean mínimos. Las erogaciones necesarias para supervisar la aplicación de impuestos y su recaudación, reducirán directamente los ingresos del gobierno derivados de tales impuestos. Una organización administrativa compleja y costosa obstaculizará, en parte, uno de los objetivos de todo sistema fiscal, el alegarse fondos para sufragar los gastos públicos lo más económico posible.

Al mismo tiempo, la administración de la imposición y recaudación de los impuestos debe ser suficientemente amplia y eficaz, para asegurar que todos los causantes conozcan y respeten sus responsabilidades y que los impuestos relativos sean efectivamente recaudados. Lo anterior requiere una organización adecuada para determinar los ingresos brutos de los causantes, verificar el monto del ingreso gravable y asegurar el pago de los impuestos que resulten a cargo del causante.

La administración fiscal no debe ser demasiado exigente respecto a las obligaciones de trámite y control que impone a los causantes, ya que si establece requisitos excesivos de documenta-

ción y suministro de información, el causante puede verse injustamente obligado a realizar esfuerzos y cubrir gastos exagerados para cumplir con sus obligaciones fiscales, que llegan a constituir una carga adicional al simple pago del impuesto. El impuesto al valor agregado, recientemente propuesto en México, ha sido criticado en este aspecto, ya que requiere que el causante mantenga registros y controles complicados que estarían sujetos a la inspección de las autoridades fiscales y que engendrarían gastos excesivos de tiempo y esfuerzo, tanto por parte del causante como por parte del gobierno.

Adicionalmente, si la administración del sistema fiscal es demasiado gravosa y complicada, puede inducir al causante a intentar la evasión ilegal de sus responsabilidades fiscales, a causa de lo injusto del sistema administrativo. Esto reduciría los ingresos fiscales al gobierno, aumentaría los gastos de recaudación y vigilancia, en general, disminuiría el respecto de los causantes hacia el sistema fiscal implantado por el gobierno.

Por las razones anteriores, es de suma importancia que el sistema para reclamar una compensación fiscal sea eficiente, lo menos complicada y, al mismo tiempo, lo suficientemente estricta para impedir el posible abuso por los causantes que ejerciten el derecho de compensar y el consecuente sacrificio de los ingresos fiscales.

La legislación fiscal del país que otorga el derecho de compensar impuestos extranjeros debe establecer con claridad los -

siguientes aspectos, para facilitar una administración adecuada - del sistema de la compensación fiscal:

- a.- Forma de comprobar el pago de impuesto extranjero.
- b.- Existencia de la alternativa de compensar un impuesto extranjero o deducirlo como gasto normal.
- c.- Procedencia de ajustes y correcciones a las declaraciones relativas a la compensación fiscal, así como a la manera de efectuarlas.
- d.- Forma de realizar la conversión de moneda extranjera a moneda nacional.

Respecto al inciso, a, es relativamente sencillo comprobar el pago del impuesto extranjero mediante la presentación del recibo correspondiente. En algunos casos puede requerirse también que se entregue una traducción de los documentos comprobatorios.

Los recibos y otros documentos comprobatorios deben cumplir con los requisitos de autenticidad establecidas y deben contener la información mínima necesaria para verificar el monto -- del impuesto pagado; el gobierno extranjero que ha recibido el - pago; la fecha en que se efectuó dicho pago; el monto del ingreso gravado y el ejercicio en el cual fué percibido. En caso de - faltar la información necesaria, el país que otorga la compensación fiscal debe tener la facultad de exigir las comprobaciones complementarias que estime indispensables.

En cuanto al aspecto indicado con el inciso b, debe establecerse claramente en la legislación interna respectiva, si existe la alternativa de deducir un impuesto extranjero en lugar de - compensarlo. Si no existe tal alternativa, es conveniente indicar

lo expresamente para evitar confusiones, en virtud de que, normalmente, las disposiciones que permiten deducciones al ingreso global del causante, son suficientemente amplias para incluir el pago de un impuesto extranjero como un gasto normal de su negocio.- Por otra parte, si se permite la alternativa, es necesario establecer si el causante tiene el derecho de utilizar una parte del impuesto extranjero como deducción y de compensar el remanente -- contra el impuesto sobre la renta de su país. No es conveniente autorizar al causante dividir el monto del impuesto extranjero pagado, aplicando una parte del mismo como deducción y la otra como compensación, porque de tal manera puede colocarse al contribuyente en una situación más favorable que los otros causantes, sin ingresos extranjeros; ya que podría darse el caso que aquel logre reducir su impuesto nacional en un monto mayor de la cantidad de impuestos extranjeros pagados. De permitirse esta modalidad, el sistema de compensación fiscal otorgaría al causante con ingresos extranjeros, beneficios mayores que la mera eliminación del impacto de la doble imposición internacional y, al mismo tiempo, complicaría las declaraciones impositivas y la administración del sistema.

En relación a los ajustes y correcciones previstas en el inciso c, debe permitirse al causante que ha ejercitado su derecho de compensar impuestos extranjeros, formular declaraciones -- complementarias que aclaren o modifiquen la declaración inicial y el monto de impuesto extranjero pagado.

Naturalmente, debe requerirse que los causantes informen-
si, con motivo de devoluciones o modificaciones en el monto de im-
puestos extranjeros causados, han pagado menos impuestos extranje-
ros que aquellos sobre los cuales ha operado la compensación y --
que consecuentemente paguen la diferencia al país que otorga la -
compensación fiscal.

Aunque la autorización para realizar ajustes en las decla-
raciones fiscales de impuestos extranjeros compensables, traería-
como consecuencia un mayor número de problemas administrativos, -
tal disposición es un corolario esencial de la compensación fis-
cal, ya que permitiría una más justa aplicación del sistema.

Finalmente, en relación al inciso d, debe tomarse en con-
sideración que los impuestos extranjeros normalmente se pagan en
moneda extranjera y que surgirá la necesidad de convertir el mon-
to de impuesto extranjero pagado a moneda de curso legal del país
que otorga la compensación fiscal, antes de que proceda la compen-
sación. Las reglas que rigen la conversión de moneda serán un fac-
tor importante para determinar el monto del impuesto extranjero -
que puede compensarse. Por lo tanto, debe establecerse la norma -
que servirá para determinar el tipo de cambio que regirá la con-
versión y el momento en que tal tipo debe aplicarse (p.e., puede-
aplicarse un tipo de cambio diferente si se considera el momento-
del pago del impuesto o el de la realización de la compesación).-
Para el fin de eliminar el impacto de la doble imposición interna-
cional, es preferible determinar el tipo de cambio para la conver

sión en el momento de efectuarse el pago del impuesto extranjero. En todo caso, es esencial determinar el momento exacto de la conversión para evitar posibles abusos por parte de los causantes, - quienes, en ausencia de una determinación, pudieran escoger el momento y tipo de cambio más convenientes para ellos.

C A P I T U L O I V

LA COMPENSACION FISCAL EN MEXICO.

1.- I N T R O D U C C I O N .

Como ya quedó asentado, la función primordial del sistema de compensación fiscal, es evitar el impacto de la doble imposición internacional que se presenta, principalmente, por la aplicación de impuestos sobre la renta que hacen los estados soberanos.

En este capítulo vamos a hacer un análisis del sistema de compensación fiscal mexicano, el cual otorga sus beneficios en forma unilateral, según se desprende de lo establecido en el último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor; asimismo, hemos de referirnos a las distintas situaciones hipotéticas en que se colocan un causante mexicano sujeto a una doble imposición internacional, con motivo de los diversos criterios que para gravar ingresos establece la referida ley; y finalmente, haremos los comentarios y sugerencias pertinentes que en nuestra consideración podrían aplicarse para el posible mejoramiento del sistema unilateral de compensación fiscal en México, tomando en cuenta los fines de esta operación y las circunstancias económicas de la República Mexicana.

A.- DIVERSOS CRITERIOS PARA LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diversos criterios para la aplicación del impuesto sobre la renta, incluyendo

tanto criterios subjetivos como objetivos, tal como quedó referido en el Capítulo I de este trabajo.

1.- Criterios subjetivos.

Los criterios subjetivos establecidos por la Ley son dos y se encuentran establecidos en la fracción I del artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dice este precepto en su parte conducente:

"Artículo 3°.- Son sujetos del impuesto, cuando se colo---
quen en alguna de las situaciones previstas por la ley:

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

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

b).- Los extranjeros residentes en México. "

Como fácilmente se aprecia, la Ley establece que se causa el impuesto sobre la renta en México, independientemente de la fuente del ingreso, sobre la base de los criterios de nacionalidad y residencia, de donde se hace necesario el referirse, aunque sea en forma sucinta, a las normas relativas a dichos conceptos.

Nacionalidad

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,- al referirse a la nacionalidad, establece en su 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 mexicanos;-
de padre mexicano o de madre mexicana;

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

B).- Son mexicanos por naturalización:

I.- Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Rela-
ciones carta de naturalización;

II.- La mujer extranjera que contraiga matrimonio con mexi-
cano y tenga o establezca su domicilio dentro del territorio na-
cional".

El contenido del anterior precepto se encuentra sustancial-
mente reconocido en la Ley de Nacionalidad y Naturalización de -
cinco de enero de mil novecientos treinta y cuatro, (1) pues aun-
que este precepto es más prolijo, entendemos que sus normas son -
simples aclaraciones de orden técnico.

En cuanto a las personas morales, el artículo 5° de la Ley
de Nacionalidades y Naturalización, les atribuye la nacionalidad-
mexicana a aquellas que se constituyen con arreglo a las leyes de
la República y tengan su domicilio legal dentro de su territorio.

Consecuentemente, conforme a la Ley del Impuesto sobre la-
renta, los nacionales mexicanos quedan sujetos al pago de dicho -
impuesto, independientemente de que la fuente de sus ingresos se-

encuentra ubicada en territorio mexicano y, de que tenga o no su domicilio o su residencia en él.

Residencia.

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su fracción IV que son obligaciones de los mexicanos el "contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen".

La fracción i, inciso b) del artículo 3o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que los extranjeros que residan en México quedarán sujetos al impuesto sobre la renta.

Como ya vimos en el Capítulo I, por residencia se entiende la "estancia temporal de una persona en cierto lugar, sin el propósito de radicarse en él". De la aplicación de esta definición a lo preceptuado en el inciso b) antes mencionado, así como del concepto de domicilio, (2) resulta que el deseo del legislador es - que el impuesto sobre la renta se cause por cualquier persona de nacionalidad extranjera que tenga su estancia dentro del territorio del país, ya sea en forma temporal o permanente.

Cabe hacer notar, que el artículo 4o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al remitirnos al Código Fiscal de la Federación, (3) adopta una definición un tanto amplia del concepto del domicilio aceptado por nosotros. Sin embargo, por todo lo que parece la intención del artículo 4o. es, al igual que las disposi--

ciones del Código Fiscal, facilitar la debida administración de los tributos y, de ninguna manera determinar o establecer quienes son los sujetos del impuesto sobre la renta, ya que, como hemos visto, el artículo 3o., fracción I de la Ley no toma como base, en forma alguna, el concepto de domicilio para hacer tal determinación.

En efecto el término domicilio es con frecuencia mencionado tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta como en su Reglamento. Así, el artículo 6° de la Ley establece que los "avisos, declaraciones y manifestaciones" deben de presentarse a la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio del causante; el artículo 88, fracción I, inciso c) (Capítulo V, "De la Tarifa y de las Declaraciones"), repite el anterior requerimiento; el artículo 41 (Capítulo II, "Del pago de los causantes mayores") se refiere al "lugar en que se haya efectuado el acto de comercio", con el propósito de exigir la presentación de la declaración a la Oficina Federal de Hacienda más próxima. El Reglamento, en su artículo 1° también se refiere al domicilio, para determinar la Oficina Federal de Hacienda en la que debe hacerse el pago del impuesto; etc.

2.- Criterios objetivos.

El artículo 3° de la Ley también establece criterios objetivos para la aplicación del impuesto sobre la renta.

Dice este precepto en su parte conducente: .

"Artículo 3°.- Son sujetos del impuesto, cuando se colo---
quen en alguna de las situaciones prevista en esta ley:

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

.....

b).- Las personas morales de nacionalidad extranjera
establecidas en el país.

c).- Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, es
tablecidas en la República.

II.- Los extranjeros residentes en el extranjero y las per
sonas 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".

Del precepto mencionado, parece desprenderse, que la Ley -
del Impuesto sobre la Renta ha adoptado dos criterios objetivos,-
uno similar al concepto de establecimiento permanente y otro que
es el de fuente de riqueza, por lo que creemos necesario referir-
nos al alcance de estos dos últimos conceptos.

Establecimiento permanente.

La segunda parte del inciso b) y el inciso c) de la frac---
ción I del artículo 3° de la Ley, sujeta al pago del impuesto a -
las personas morales extranjeras y agencias o sucursales de compa
ñías extranjeras que estén establecidas en México. A primera vis
ta, pudiera parecer incluir como causantes a cualesquiera perso--

nas morales extranjeras o agencias o sucursales de ellas, si las actividades que desarrollan son puramente accidentales o permanentes.

Sin embargo, el alcance del término "establecidas" no se encuentra definido por la Ley, pero creemos debe interpretarse en el sentido del criterio de "establecimiento permanente", toda vez que las personas de nacionalidad extranjera que no tengan establecimiento permanente dentro del país, únicamente sería causantes del impuesto sobre la renta mexicano si tuvieran ingresos de fuentes de riqueza ubicada dentro del territorio nacional, conforme a la fracción II del mismo artículo 3º y que, de acuerdo con su sentido gramatical, el vocablo establecer implica una estancia duradera, sin mutación, en un mismo lugar.

Fuente de riqueza.

La fracción II del artículo 3º de la Ley establece el concepto de fuente de riqueza, al referirse a los extranjeros que no residen en México y a personas morales extranjeras que no incluyen en la fracción I del mismo artículo.

Como ya vimos en el Capítulo I de este trabajo, no existe definición de fuente de riqueza en la legislación fiscal mexicana. La única mención que la Ley hace al concepto es para determinar que los extranjeros se encuentran sujetos al pago del impuesto cuando la fuente de riqueza esté ubicada en el territorio nacio--

nal.

Ante tal situación, creemos que la autoridad fiscal, debe, ante la presencia de cada caso particular, determinar el alcance del precepto.

Así, la Séptima Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, en sentencia dictada en el juicio de nulidad número 4247/66, emitió el siguiente criterio:

"Cuando el artículo 3º, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que son sujetos del impuesto los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, por fuentes de riqueza debe entenderse el trabajo, el capital o la combinación de ambos, concepto que no debe confundirse con el de fuente del impuesto que es el conjunto de bienes -dinero o especie- con lo que se paga el impuesto, por tanto, si se presta asistencia técnica por extranjeros y desde el extranjero, quien obtenga el ingreso por tal motivo no es causante del Impuesto sobre la Renta y quien lo paga no está obligado a retenerlo". (4)

Digno de mención es el criterio (5) emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público marcado con el número ocho y publicado en el Boletín de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de abril de mil novecientos sesenta y seis, que establece el concepto de fuentes de riqueza para las compraventas internacionales. Dice la Se--

cretaría, substancialmente, que una empresa extranjera residente en el extranjero que adquiriera bienes en México para su exportación y venta a terceros, se entenderá que su fuente de riqueza se encuentra en México cuando dicha empresa hace la entrega de las mercancías al comprador extranjero en el territorio nacional, aun en el caso de que dicha entrega sea virtual o jurídica.

A contraio sensu, si la venta de los bienes no se consume en territorio nacional, es decir, si no hay entrega real, virtual o jurídica en México, no debe causarse el impuesto mexicano sobre la renta.

Asimismo, la reciente reforma a la fracción II del artículo 3° de la Ley previene que en los casos enunciados en el artículo 31, fracción I, (6) la fuente de riqueza se considera dentro del territorio nacional cuando los ingresos se reciben de personas residentes en México.

El dilucidar si este impuesto que grava el ingreso bruto, y no el ingreso neto o utilidades, es en realidad un impuesto sobre la renta, según definición del artículo 1° de la Ley (ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifican el patrimonio del contribuyente) constituyen un tema ajeno al objeto de este trabajo.

Sin embargo, cabe apuntar que la inclusión de este tipo de ingresos, gravables solamente en virtud de que son percibidos por residentes en el territorio nacional, desvirtua totalmente el con

cepto de fuente de riqueza aceptado por la doctrina, ya que extiende la facultad impositiva más allá de los límites territoriales de la República Mexicana.

Así, por ejemplo, si un residente en México hace pago a un extranjero por cualquiera de las actividades descritas, se le exige que retenga el impuesto sobre la renta establecido en el artículo 41 de la Ley, sobre los pagos que hace a la persona extranjera, la cual automáticamente se convierte en un causante mexicano, independientemente de que tales actividades de la persona extranjera hayan sido realizadas dentro o fuera del territorio nacional. A nuestro modo de ver, el concepto de fuente de riqueza establecido en la sentencia antes comentada de la Séptima Sala del Tribunal Fiscal es el lógico y único aceptable en doctrina.

En resumen, el artículo 3º, fracciones I y II, contienen diversos criterios en cuanto a la determinación de los causantes del impuesto sobre la renta, lo que puede traer como consecuencia, el que, al aplicarse, resulte una doble imposición internacional, ya que permiten la aplicación del impuesto sobre la renta mexicano en forma extraterritorial. En efecto, la Ley grava a los nacionales mexicanos, independientemente de su lugar de residencia, domicilio o fuente de riqueza; a los extranjeros que residan o que tengan establecimiento dentro del territorio nacional, independientemente de la ubicación de la fuente de riqueza; y, en relación con la adición a la fracción II del artículo 3º, a los extranjeros que perciban ingresos derivados de actividades de deter

minada naturaleza, con independiencia del lugar de ubicación de la fuente.

Como resultado de la doble imposición internacional que pudiera resultar con la aplicación de la diversidad de criterios ya mencionados, es posible que los causantes mexicanos optaran por no efectuar inversiones ni realizar actividades comerciales fuera de la República, con el consiguiente freno al comercio internacional.

Sin embargo, y quizá con el deseo de evitar el impacto de la doble imposición internacional, la Ley del Impuesto sobre la Renta ha establecido un sistema unilateral de compensación fiscal, según veremos inmediatamente.

B.- SISTEMA UNILATERAL DE LA COMPENSACION FISCAL EN MEXICO.

México no tiene celebrados tratados de naturaleza fiscal, (7) de donde se desprende que las únicas normas aplicables al sistema de compensación fiscal sean las contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y, más concretamente en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 3° de la Ley.

Dice el mencionado párrafo segundo de la fracción III:

"Artículo 3°.-

III.-

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 ex---

tranjeros en el Impuesto sobre la Renta, excepto los 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".

Al respecto, cabe hacer notar que, aunque el término "deducción" normalmente es empleado por la Ley para designar a aquellas cantidades que pueden descontar del ingreso bruto para determinar el ingreso gravable, resulta evidente el uso de tal expresión en el párrafo en comentario, significa que el impuesto extranjero debe descontarse, no del ingreso bruto, sino directamente del impuesto sobre la renta mexicano a pagar. Con el objeto de evitar confusiones entre el concepto de deducción, tal y como se emplea en el proceso para la determinación de ingresos gravables, nos parece preferible usar el término compensación para los casos en que se permite descontar del monto del impuesto mexicano, el impuesto pagado en el extranjero.

1.- Impuestos extranjeros susceptibles de compensación.

Como ha quedado asentado en páginas anteriores, es práctica internacional que los impuestos susceptibles de compensar se limitan a aquellos que se causan sobre la renta y que se hayan cubierto en el país en donde las percepciones se originen. La legislación fiscal mexicana ha recogido esta práctica, de tal manera que no establece otro tipo de compensación fiscal que no sea del impuesto sobre la renta.

Ante tal estado de cosas, conviene determinar el concepto de impuesto sobre la renta de acuerdo con la legislación mexicana, cuyo concepto se puede deducir de los artículos 2° del Código Fiscal de la Federación y 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dice el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 2°.- Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

El concepto de ingreso ha quedado definido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Establece el artículo 1°:

"Artículo 1°.- 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 conceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso".

De lo anterior se concluye que, de acuerdo con la legislación mexicana, por impuesto sobre la renta se debe entender las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley, con carácter general y obligatorio, para gravar los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, a condición de que dichos ingresos sean provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Ahora bien, como apuntamos en el inciso anterior, el concepto de ingreso tal como lo define en el artículo 1° de la Ley-

del Impuesto sobre la Renta, es contrario al de ingreso contenido en el artículo 31 del mismo ordenamiento (según el cual "La base del impuesto será el ingreso bruto que obtenga el causante, sin deducción alguna") y es también distinto al concepto de ingresos que se obtiene de las disposiciones fiscales especiales que gravan las actividades de las compañías constructoras (que establecen que se aplicará una tasa de 2% al valor de la obra ejecutada).

(8)

Tomando en consideración la ampliación del concepto de ingreso contenida en el artículo 31 de la Ley y en las disposiciones fiscales especiales que determinan los impuestos que deben cubrir las compañías constructoras (según las cuales, prácticamente, consideran al ingreso como un ingreso bruto que no necesariamente debe "modificar el patrimonio del contribuyente"), consideramos posible que los impuestos cubiertos en el extranjero basados sobre conceptos de ingresos similares a los establecidos en los preceptos dictados, puedan ser compensados en la República Mexicana bajo su sistema de compensación fiscal, aunque no existe una disposición en la legislación mexicana que lo permita expresamente.

Además, conviene advertir que de la ley mexicana que permite la compensación fiscal también establece que el derecho a compensar solo podrá ejercitarse en el caso de impuestos sobre la renta realmente pagados en el extranjero (con excepción de las exenciones concedidas), de tal manera que para compensar el impuesto, forzosamente debe comprobarse dicho pago conforme a derecho.

2.- Titulares del derecho de compensar.

La frase preliminar del segundo párrafo de la fracción III del artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determina a las personas que tiene el derecho a compensar los impuestos pagados en el extranjero, mediante remisión que hace para tal determinación a las fracciones anteriores precedentes del mismo artículo, siempre y cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero. Consecuentemente, en la legislación mexicana, son titulares del derecho de compensar, los mexicanos, ya sean personas físicas o morales; las personas físicas de nacionalidad extranjera que residan en México; las personas morales extranjeras o sucursales y agencias establecidas en México y los extranjeros no comprendidos en lo anterior respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

3.- Límites al monto de la compensación fiscal.

Al igual que en los demás sistemas de compensación fiscal adoptados por los distintos países, el sistema mexicano limita el derecho a compensar, restringiendo en cuanto al monto de los impuestos extranjeros a los cuales se puede ejercitar el derecho. De acuerdo con el segundo párrafo de la fracción III del artículo 3° de la Ley, el titular del derecho de compensar puede ejercitar lo "hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta -

ley".

Como se desprende de la lectura, conforme a la disposición anterior, el derecho del causante para el ejercicio de la compensación fiscal, se encuentra limitado hasta el importe del monto de los impuestos mexicanos que se causarían sobre el ingreso extranjero, antes de acumular dicho ingreso a ingresos provenientes de otras fuentes, ya sea que estas fuentes sean nacionales o extranjeras; consecuentemente, el causante mexicano pagará, después de ejercitar su derecho a compensar, una cantidad de impuestos sobre ingresos extranjeros equivalente a la tasa existente en el país extranjero o a la tasa que existe en México, en el entendido de que el límite del derecho a compensar nunca podrá exceder del monto determinado por la tasa mexicana. Cabe mencionar que desde el punto de vista del causante mexicano, el monto total de los impuestos nacionales y extranjeros que él cubrirá, después de ejercitar su derecho de compensar en México, será lo que resulte al aplicar la tasa más alta que fije la legislación extranjera o mexicana al ingreso extranjero.

Como puede apreciarse de lo dicho con anterioridad, el resultado que se obtiene es una neutralidad fiscal respecto a los ingresos que provengan de fuente nacional y extranjera.

La aplicación del sistema requiere que el causante mexicano acumule los ingresos obtenidos de fuentes extranjeras a sus ingresos provenientes de fuentes nacionales, con objeto de que la autoridad fiscal mexicana pueda determinar la tasa impositiva que

debe aplicarse a su ingreso global de fuente nacional y extranjera. El establecimiento del límite del derecho de compensar en comentario, no implica un sacrificio de consideración para el Fisco mexicano, toda vez que, si bien es cierto que como consecuencia de la compensación no percibe un ingreso, también lo es que para tener derecho al ejercicio de la compensación, el causante mexicano debe acumular los ingresos obtenidos provenientes de fuente extranjera a aquellos logrados de una fuente ubicada en el territorio nacional, acumulación que por lo general implica un aumento en la tasa impositiva mexicana. Además, si el impuesto mexicano es inferior al impuesto extranjero aplicado al ingreso extranjero, considerado aisladamente, cubrirá la diferencia - el causante, también quedando así limitado el sacrificio del fisco mexicano.

Aparentemente, una limitación territorial por país queda establecida en la Ley, ya que dice que "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". Esta disposición no toma en consideración la posibilidad de que se reciban ingresos de varios países extranjeros y de que tales ingresos extranjeros se acumulen entre sí con la finalidad de compensarlos. La compensación opera sobre la base de países individualmente considerados y no nos parece que debiera ser obtenible o aplicable la limitación territorial global que discutimos en el Capítulo III. Esto también prote-

ge de manera más completa el derecho del fisco mexicano a imponer y cobrar impuestos.

No existe en la legislación mexicana una modalidad temporal en relación con el derecho de compensar que permita promediar los impuestos extranjeros sobre un período mayor de un ejercicio fiscal.

4.- Término para el ejercicio del derecho a compensar.

La disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece la compensación fiscal no hace mención específica en cuanto a la aplicación temporal de la compensación fiscal. Sin embargo, ya que es un requisito el que se haya efectivamente pagado el impuesto extranjero a un país también extranjero antes de poder ejercer el derecho a compensar, nos parece que el derecho a compensar en México debe ejercitarse con respecto a impuestos extranjeros efectivamente pagados durante un ejercicio fiscal, contra el impuesto mexicano causado en el mismo ejercicio, en el momento en que se presente la declaración anual correspondiente.

No hay disposición en la Ley del Impuesto sobre la Renta que permita que un causante ejerza su derecho de compensación fiscal con respecto al ejercicio en que los ingresos extranjeros, que habían causado el impuesto extranjero, fueron efectivamente percibidos.

Consecuentemente, un causante mexicano no puede ejercer su derecho de compensar con respecto al total de los impuestos extranjeros causados en varios países en un determinado ejercicio,

sino que debe esperar hasta el momento en que realice efectivamente el pago de un impuesto extranjero y compensarlo con el impuesto mexicano causado en el mismo ejercicio en que se efectuó el pago en el extranjero. Desafortunadamente, lo anterior puede resultar en que el causante mexicano ejerce su derecho a compensar impuestos extranjeros que se causaron en un ejercicio fiscal determinado, contra el impuesto sobre la renta mexicano causado por sus ingresos globales percibidos en un ejercicio posterior al del pago efectivo de los impuestos extranjeros. De esta manera, el impuesto sobre la renta mexicano aplicable al ingreso extranjero, - que en su lugar causó el impuesto extranjero, no se toma en consi-deración y es posible que el causante mexicano no podrá obtener - el beneficio máximo en cuanto al monto de la compensación fiscal. Lo anterior puede suceder si el impuesto sobre la renta mexicano susceptible de compensación es menor al impuesto extranjero pagado, aunque el impuesto mexicano causado en el mismo ejercicio en que se causó el tributo extranjero habría permitido la compensación total del impuesto extranjero.

Los impuestos sobre la renta normalmente se pagan en un año fiscal que es posterior al año en que el causante recibe los ingresos sujetos a tal impuesto. Consecuentemente, el causante mexicano que compense impuestos extranjeros en el momento en que los paga, en la mayoría de los casos, estará compensado un impuesto - extranjero contra el impuesto aplicable a ingresos obtenidos por-

lo menos un año después de obtener el ingreso que originó el impuesto extranjero. Así pues, no hay disposición en la Ley del Impuesto sobre la Renta que permita que opere la compensación fiscal en relación con el ejercicio fiscal en que los ingresos extranjeros fueron efectivamente recibidos, de tal manera no cumple su función principal, la eliminación del impacto de la doble imposición.

5.- Administración de la compensación fiscal.

No existe en la Ley del Impuesto sobre la Renta disposiciones especiales para la administración del derecho de compensar impuestos extranjeros, motivo por el cual deben estudiarse las disposiciones administrativas de carácter general contenidas en la misma Ley para deducir el probable sistema de administración de la compensación fiscal.

Comprobación de pago del impuesto extranjero.

Como ha quedado expresado, la Ley del Impuesto sobre la Renta, emplea el término "deducción" en relación con el sistema de compensación fiscal establecido en la misma.

Sin embargo, por el uso del término "deducción", tanto en relación con la compensación de impuestos extranjeros contra impuestos nacionales, como con respecto a las cantidades que pueden deducirse del ingreso bruto del causante para determinar su ingreso gravable, así como por la falta de disposiciones que rigen la-

manera de comprobar el pago del impuesto extranjero para que sea susceptible de compensación, nos permite considerar que las normas establecidas en la Ley para la comprobación de deducciones del ingreso bruto, en su sentido técnico, pueden también aplicarse, por analogía (9), y por identidad del término usado, a la comprobación del pago del impuesto extranjero para su "deducción" del impuesto nacional.

Los requisitos para reclamar deducciones, establecidos en el artículo 26 de la Ley podrían aplicarse a la "deducción" del impuesto extranjero que desea compensar, aunque, como ya mencionamos, se refiere a deducciones que deben realizarse sobre los ingresos brutos y no directamente sobre la cantidad del impuesto sobre la renta, ni hace referencia específica a "deducciones" por concepto de compensación fiscal. Consecuentemente, no requiera en forma específica recibos u otra documentación como base para el ejercicio de este derecho. Sin embargo, el inciso V del artículo 26, sí se refiere a "facturas, recibos o documentos" que son requeridos para verificar compras de materias primas, materiales, mercancía y pago por servicios, que pueden ser aplicados por analogía al ejercicio del derecho de compensar. El artículo 42 también establece requisitos para llevar correctamente la contabilidad, así como la emisión de documentos para verificar ventas. El artículo 51, párrafo II, inciso b), establece que "la retención o entero de impuestos provisionales o definitivos a cargo de terce-

manera de comprobar el pago del impuesto extranjero para que sea susceptible de compensación, nos permite considerar que las normas establecidas en la Ley para la comprobación de deducciones del ingreso bruto, en su sentido técnico, pueden también aplicarse, por analogía (9), y por identidad del término usado, a la comprobación del pago del impuesto extranjero para su "deducción" del impuesto nacional.

Los requisitos para reclamar deducciones, establecidos en el artículo 26 de la Ley podrían aplicarse a la "deducción" del impuesto extranjero que desea compensar, aunque, como ya mencionamos, se refiere a deducciones que deben realizarse sobre los ingresos brutos y no directamente sobre la cantidad del impuesto sobre la renta, ni hace referencia específica a "deducciones" por concepto de compensación fiscal. Consecuentemente, no requiera en forma específica recibos u otra documentación como base para el ejercicio de este derecho. Sin embargo, el inciso V del artículo 26, sí se refiere a "facturas, recibos o documentos" que son requeridos para verificar compras de materias primas, materiales, mercancía y pago por servicios, que pueden ser aplicados por analogía al ejercicio del derecho de compensar. El artículo 42 también establece requisitos para llevar correctamente la contabilidad, así como la emisión de documentos para verificar ventas. El artículo 51, párrafo II, inciso b), establece que "la retención o entero de impuestos provisionales o definitivos a cargo de terce-

ros" deben de verificarse obteniendo de tales personas "los documentos en que conste el pago de dichos impuestos". Este parece ser un requisito razonable en relación con el ejercicio del derecho de la compensación fiscal. El artículo 51, párrafo II, inciso e), de nuevo establece que deben someterse "facturas, recibos o documentos" para la verificación de compras. El artículo 83, fracción III, establece que deberán entregarse documentos para probar gastos erogados y que se quieren deducir.

Otros requisitos adicionales para la verificación de deducciones reclamadas han sido establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (10)

No se establece un procedimiento para la demostración por parte del causante mexicano, de que el impuesto extranjero pagado haya sido un impuesto sobre la renta. Sin embargo, en la práctica, las autoridades fiscales mexicanas pueden requerir verificación a su satisfacción de este hecho, que probablemente incluiría citar a la legislación extranjera que establezca tal impuesto sobre la renta.

Alternativa de compensar o deducir impuestos extranjeros.

No existe ninguna disposición específica en la Ley del Impuesto sobre la Renta que permita la alternativa de compensar el impuesto extranjero con el impuesto sobre la renta mexicano o deducirlo de ingresos brutos para llegar al ingreso gravable.

Sin embargo, el pago de los impuestos extranjeros muy bien puede caer en el supuesto contenido en el artículo 26, fracción I, que permite que se hagan deducciones "que sean las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, y estén en proporción con las operaciones del causante"; y con el artículo 51, fracción II, que permite la deducción de "los gastos normales y propios del ejercicio de la profesión, arte, oficio o actividad de que se trate", y con el inciso a) de la fracción II, del mismo artículo que establece que las deducciones "sean las ordinarias y estrictamente indispensables para las actividades del causante, consecuencia normal de las mismas y estén en proporción con sus operaciones".

Consecuentemente, puede sostenerse que un causante mexicano tiene la opción de escoger entre la compensación de impuestos extranjeros contra el impuesto sobre la renta mexicano o la deducción de impuestos extranjeros de ingresos brutos para poder así determinar sus ingresos gravales.

Sin embargo, no existe disposición alguna en la Ley del Impuesto sobre la Renta que requiera que el causante compense todos los impuestos extranjeros que haya pagado o que todos los aplique como deducción de sus ingresos brutos.

Como discutíamos anteriormente, la alternativa de compensar algunos impuestos extranjeros y de deducir otros puede tener el resultado desfavorable de complicar demasiado el cálculo del -

impuesto sobre la renta y de reducir la tasa impositiva y el impuesto recaudado, lo que daría como resultado una disminución de ingreso recibido por el fisco mexicano. Los impuestos extranjeros compensables no deben utilizarse en parte para reducir la tasa impositiva sobre ingresos globales, a través de la deducción de una porción de los mismos, y, al mismo tiempo aplicarse en su parte remanente para reducir el impuesto sobre la renta a través de la compensación fiscal.

Ajustes permitidos en el monto de la compensación fiscal.

Es posible que un causante mexicano reciba una devolución de un impuesto extranjero anteriormente compensado. Aunque esa posibilidad no está específicamente anticipada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe permitirse que el causante mexicano corrija la cantidad de la compensación previamente realizada, pagando la cantidad correspondiente al fisco mexicano. Naturalmente, esto dependerá de la buena fe del causante, ya que las autoridades fiscales mexicanas no tienen medios de control y verificación de las devoluciones de impuestos extranjeros.

El artículo 9° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que "los causantes que al presentar sus declaraciones hubieren cubierto impuestos en cantidad menor o mayor que la debida, podrán formular declaraciones complementarias". La fracción-III del artículo 9° establece que, en el supuesto de haber pagado una cantidad mayor, durante el período de cinco años contados

desde la fecha de presentación de la declaración que vayan a ser corregidas, "podrá formular la declaración rectificadora". Por analogía, estas disposiciones podrán aplicarse a la compensación fiscal.

El artículo 13 permite que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público revise las declaraciones de impuestos sobre la renta durante un período de cinco años siguientes a la fecha de la presentación de los mismos. Durante tal tiempo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, si encontrara datos que comprobaran que el causante reclamó una compensación fiscal en exceso de los impuestos extranjeros pagados (el caso de una devolución de impuestos extranjeros), "podrá formular liquidaciones adicionales que determinen la rectificación del impuesto a cargo del causante".

Ya que el derecho de compensar impuestos extranjeros en México solamente se ejerce en relación con impuestos extranjeros realmente pagados, la posibilidad de que el causante mexicano reclame una compensación menor a la cantidad de impuestos extranjeros que efectivamente haya pagado, no existe. Consecuentemente, el causante mexicano no ejercitaría el derecho que le otorga en el artículo 10 en el sentido de reclamar la devolución de impuestos cuando haya operada una compensación fiscal menor que la permitida bajo la Ley.

El artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá modificar la base para calcular los pagos provisionales, previa so-

licitud justificada del contribuyente". Es posible que un causante notifique a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que ha pagado impuestos extranjeros y que tiene derecho de compensarlos. Con fundamento en dicho artículo puede solicitar a la Secretaría de Hacienda el "modificar la base para calcular los pagos provisionales". Sin embargo, es dudoso que la Secretaría de Hacienda favoreciera tal requerimiento. La Secretaría de Hacienda probablemente preferiría aguardar a la declaración anual, revisar la cantidad de impuesto sobre la renta mexicano causado, determinar si procede una compensación de impuestos extranjeros, y, en ese momento, calcular los impuestos sobre la renta totales a recaudarse, o hacer las devoluciones de impuestos ya recibidos debido a pagos provisionales efectuados durante el ejercicio, de acuerdo con el procedimiento establecido. (11)

El artículo 32° del Código Fiscal establece que "las obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años. En el mismo caso, se extingue, también por prescripción, la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente".

En cualquier caso, la necesidad de un causante mexicano de hacer correcciones a las declaraciones debido a diferencias en la cantidad de impuestos extranjeros que deba de pagar en relación con años anteriores, normalmente no ocurrirá, ya que solamente

te se permite reclamar la compensación fiscal en relación con impuestos extranjeros realmente pagados.

Conversión de los impuestos extranjeros pagados a moneda nacional.

Ya que los impuestos extranjeros ordinariamente se pagan en moneda de curso extranjero, antes de poder sustraerse de los impuestos sobre la renta mexicanos, deben primero ser convertidos al equivalente en moneda nacional.

Como se ha establecido con anterioridad, éste es un factor importante en la determinación del monto real de los impuestos extranjeros que pueden compensarse.

Debido a que la disposición mexicana que establece la compensación de impuestos extranjeros, solo permite que opere con tributos extranjeros realmente pagados (con excepción de las exenciones concedidas), la conversión de moneda extranjera o moneda nacional debe calcularse en la fecha de pago del impuesto extranjero. De esta manera, el causante puede compensar exactamente la cantidad de impuestos extranjeros que haya abierto en moneda nacional en el momento del pago.

Artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su segundo y tercer párrafos, establece:

"Artículo 2°

Los causantes que concierten operaciones en moneda extranjera, que obtengan ingresos o hagan pagos en la misma moneda, registrarán en su contabilidad las operaciones, los in

gresos o los pagos haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en la fecha de la operación.

Las obligaciones en moneda extranjera contraídas por los causantes así como los créditos en dicha moneda, de que sean titulares, se registrarán en la contabilidad al tipo oficial con la fecha de cierre del ejercicio".

El artículo 23° del Código Fiscal, en su segundo párrafo establece:

"Las cantidades que deben recaudarse en el extranjero se cubrirán en moneda del país en que se haga la recaudación, convirtiéndose la moneda extranjera a mexicana, conforme a las equivalencias que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Consecuentemente, el causante en México debe efectuar la conversión de los pagos (en este caso de impuestos extranjeros) hechos en moneda extranjera, al tipo oficial de cambio que exista en el momento de efectuarlos.

C.- EL SISTEMA DE COMPENSACION FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA EL DESARROLLO ECONOMICO DE MEXICO.

En la época moderna la facultad impositiva, además de cumplir la función tradicional de proveer al Estado de elementos para el financiamiento de las actividades que le son propias, desempeña también la de ser un instrumento para la dirección, control y progreso de la economía nacional; de aquí que la compensación fiscal debe considerarse como un medio de importancia para la realización de esta segunda función que se atribuye a la facultad impositiva.

Atento a lo anterior consideramos necesario hacer un pre-

vio análisis de la economía mexicana y de la actitud asumida por el Gobierno con respecto al desarrollo de dicha economía, para referirnos, finalmente, a la posible función que pudiera desempeñar la compensación fiscal en dicho desarrollo.

Como es sabido, es frecuente que al referirse al poderío económico de los distintos países, se hable de países desarrollados y países sub-desarrollados. En términos generales se considera como países desarrollados aquellos que otorgan a sus habitantes un alto nivel de vida, originado por una avanzada actividad industrial. En efecto, se estima que el medio más adecuado para elevar el nivel de vida nacional, consiste en una producción industrial abundante, a precios que estén al alcance de todas las clases sociales, creando nuevas fuentes de trabajo y mejorando los salarios y las oportunidades para educarse; es por esto que los países altamente industrializados registran una situación económica más favorable que aquellos otros que se dedican principalmente a la producción de materias primas.

1.- México, país en desarrollo.

Si se estimara que existen sólo dos categorías extremas de economías nacionales, es decir, economías desarrolladas y economías sub-desarrolladas, tendríamos que colocar a México en la categoría de países de economía sub-desarrollada. Sin embargo, consideramos que existen pocos países como México, que a pesar de no haber logrado una industrialización adecuada para elevarlo a ni-

vel de aquellas naciones en donde exista abundancia de productos y servicios para sus habitantes, por su dinamismo económico y evidente progreso acelerado hacia una alta industrialización, consideramos que no cabe dentro de las categorías económicas mencionadas, sino que se encuentra ubicado en una categoría intermedia, que sería de país en proceso de desarrollo.

México, desde la segunda guerra mundial, ha desplegado una intensa actividad industrial que se ha traducido en un progreso económico, el cual en nuestra estimación y sin ninguna duda, lo coloca a la vanguardia de los países en proceso de desarrollo.

Nuestra observación anterior no es solamente una apreciación personal, y aunque consideramos que tal desarrollo es evidente, basta como prueba el revisar las cifras de producto nacional (12) en México en los últimos años.

Salvo una ligera contracción ocurrida en el año de 1953, desde 1939 a la fecha, el producto nacional mexicano, muestra un índice de crecimiento continuo. En términos monetarios, el producto nacional aumentó en proporción de 4.4 veces en el período comprendido de 1950 a 1964, aunque este crecimiento en términos reales, tomando en cuenta devaluaciones e inflación, supone que se ha duplicado el producto; la diferencia entre ambos cálculos se aplica por el aumento registrado en los precios (13).

Por otra parte, el crecimiento del producto nacional, en términos monetarios y reales, se aprecia también en el Informe Anual del Banco de México correspondiente al año de 1969 que en se

guida se transcribe:

VALOR DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO A PRECIOS
DE MERCADO, 1960-1969.
Millones de pesos

Años	A precios Corrientes	A precios de 1960
1960	150,511	150,511
1965	252,028	212,320
1968	339,145	260,901
1969 (p)	375,227	279,829

(p) Cifras preliminares.

En años recientes México ha registrado un aumento en el producto nacional en un promedio anual de 7%, que es de los más altos incrementos en el mundo. En 1969, según las recientes estimaciones, el producto nacional de México registró un aumento de 7.2% y, dentro del mismo aumento, las manufacturas, el producto de la industria de transformación, superó en 7.9% al del año anterior, en que creció 10.1%, incremento de la mayor importancia para el futuro del país.

Según estimaciones preliminares de la balanza de pagos, el déficit en cuenta corriente, que se amplió en forma sustancial durante 1967 y 1968, se redujo en 1969 a 589 millones de dólares, en comparación con el de 632 millones del año inmediato anterior.

2.- Intervención del gobierno mexicano en la dirección de la economía.

La Constitución Política dispone que el Congreso Federal - podrá legislar, entre otras materias, sobre el comercio en general.

Tomando como fundamento la atribución constitucional anterior, es que el Congreso de la Unión ha dictado diversas disposiciones que han traído como consecuencia el que el gobierno federal haya asumido cierta dirección de la economía del país, con objeto de impulsar, principalmente, a la industria y, con base en el desarrollo que se alcance, impulsar aún más a los restantes sectores económicos, para que se puedan así los habitantes en general alcanzar un nivel de vida mejor.

Ahora bien, uno de los instrumentos más importantes con que cuenta el gobierno federal para la dirección y control de la economía es el fiscal, ya que mediante él, se puede impulsar, frenar y, en términos generales, encausar determinadas actividades económicas, por lo que tal instrumento fiscal cumple una función adicional a la mera recolección de tributos para la atención del gasto público.

Como ejemplo de la actividad legislativa mencionada, se puede citar la Ley de Industrias de Transformación y la Ley de Fomento de Industrias de Transformación, expedidas, respectivamente, en los años de 1941 y 1945, y en las cuales se trató de estimular la actividad manufacturera, a la vez que se tomaron medidas para eliminar defectos y subterfugios utilizados por algunas empresas que se acogían a disposiciones anteriores y que se traducían en -

beneficios fiscales indebidos. Estas leyes trajeron como consecuencia un aumento en la fabricación de bienes de capital, más que de los de consumo. (14)

Posteriormente, en el año de 1944, el Congreso de la Unión expidió la vigente Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias. El funcionamiento y operación de esta ley, se puede sintetizar diciendo que tiene por objeto fomentar la industria nacional mediante concesión de franquicias impositivas a actividades calificadas como nuevas o necesarias para el país.

Amén de las anteriores disposiciones que sólo constituyen ejemplo de una amplia legislación que sobre la materia se ha expedido, existen organismos constituidos para llevar a la práctica los fines propuestos por dicha legislación, y basta mencionar el caso de la Nacional Financiera, S. A., la cual juega un importante papel de planeación y desarrollo de nuevas actividades industriales que, debida a su complejidad o magnitud, no pueden ser emprendidas exclusivamente por la iniciativa privada.

Otro ejemplo lo constituyen los organismos creados para la exportación de productos manufacturados, como lo son el Banco Nacional de Comercio Exterior y el Fondo para el Fomento de la Exportación de Productos Manufacturados (que maneja el Banco de México, S. A.), cuyas actividades han logrado un aumento en las exportaciones de artículos elaborados.

En resumen, podemos afirmar que México tiene el deseo de aumentar rápidamente su ingreso y la productividad del capital na

cional, de sus recursos naturales y de su mano de obra, para cuyo efecto se ha percatado que necesita acelerar el ritmo de crecimiento de su industria.

3.- Importancia de las exportaciones.

Como consecuencia de la creciente internacionalización del comercio, todos los países tienen profundo interés en ampliar y mantener su comercio exterior.

El nivel económico de la población de los países altamente desarrollados, obedece a que la actividad de dicha población es fundamentalmente industrial; con objeto de mantener y aún elevar dicho nivel económico, tales países fomentan las exportaciones de productos elaborados y de capital, con objeto de financiar la importación de materias primas necesarias para su industria y artículos de consumo para su población.

Para lograr los objetivos anteriores, es posible que tales países consientan en perder una parte de los ingresos públicos - provenientes de los impuestos aplicables a actividades de comercio exterior y de inversiones en el extranjero, siempre y cuando el sacrificio proporcional sea un aliciente eficaz a tales actividades. La exactitud de esta afirmación se hace notable con solo observar la creciente adopción de medidas destinadas a conceder incentivos fiscales al comercio exterior y a las inversiones en el extranjero, por la mayoría de los grandes países industrializados y exportadores de capital del mundo. (15)

Para los países insuficientemente desarrollados, las exportaciones son vitales, toda vez que dichos países, para lograr su desarrollo, requieren ingresos del extranjero para financiar la adquisición, también del extranjero, de maquinaria, instalaciones y activos necesarios para fomentar su industrialización. Sin embargo, cabe aclarar que para que tales países logren una más rápida industrialización, es preferible que sus exportaciones incluyan un porcentaje de lo más elevado posible de productos manufacturados para que no se vean obligados a agotar sus recursos naturales, mandándolos al exterior para financiar sus importaciones de bienes de capital.

D.- RECOMENDACIONES.

Sobre la base del anterior esbozo de la situación económica de México, vamos a estudiar ahora la función que la compensación fiscal puede prestar al país para acelerar su crecimiento económico.

En su deseo de alcanzar una más completa industrialización, el gobierno mexicano, al igual que los demás países en desarrollo, ha encontrado serios problemas:

1. La necesidad de financiar el desarrollo industrial;
2. La escasez de capital nacional para suministrar los fondos necesarios para tal financiamiento y en consecuencia la necesidad de obtener créditos extranjeros;

3. La necesidad de pagar los préstamos al extranjero en el futuro, más los intereses, obteniendo los fondos necesarios de fuentes nacionales;

4. La balanza de pagos desfavorable que resulta de la necesidad de importar maquinaria y equipo, así como capital, y

5. La consecuente conveniencia y necesidad de exportar productos mexicanos para eliminar o, al menos, alcanzar un mínimo perjuicio en, la balanza de pagos, para que la economía nacional pueda progresar sin sacrificar la mayor parte del producto nacional a cubrir dichas importaciones.

La necesidad de fomentar exportaciones para evitar una balanza de pagos demasiado desfavorable, nos exige estudiar el sistema de compensación fiscal, porque tal sistema, según hemos visto, tiene como finalidad eliminar el impacto de la doble imposición internacional, la cual constituye un obstáculo importante para el desarrollo al comercio exterior.

Como quedó asentado en el Capítulo II, estimamos que el establecimiento del sistema de compensación fiscal debe realizarse en forma unilateral y no en forma bilateral (mediante la celebración de tratados) por considerar que el sistema unilateral permite un control absoluto de sus disposiciones por el país que lo adopte, amén de que goza de plena libertad para modificar tal sistema cuando sus necesidades lo requieren, sin llevar a cabo negociaciones internacionales que pueden implicar mayores sacrificios.

Sobre lo afirmado anteriormente, y toda vez que en otra -

parte de este trabajo ya estudiamos el sistema unilateral de la compensación fiscal, vamos ahora a proponer bases que consideramos más firmes para mejorar el sistema de compensación fiscal actualmente en vigor en el país, mediante modificaciones legislativas.

1.- Legislación propuesta.

Estimamos que disposiciones como las que en seguida se proponen, estableciendo un sistema unilateral de compensación fiscal de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, podrían tener una conveniente aplicación a las necesidades de México.

LA COMPENSACION FISCAL

- * (a) ART.- Los sujetos del impuesto sobre la renta determinados en el artículo 3° de esta ley, tienen el derecho de compensar el monto pagado en el extranjero de los impuestos sobre la renta, o equivalentes, con el monto del impuesto sobre la renta causado de acuerdo con esta Ley.
- (b) El sujeto titular de un mínimo de 49% del capital de una sociedad extranjera, comprobado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda, puede compensar, en la misma proporción de su inversión los impuestos efectivamente pagados en el extranjero por dicha sociedad, por concepto de impuesto sobre la renta o equivalente.
- (c) ART.- Para que sea compensable el impuesto extranjero a que se refiere el artículo anterior, deberá reunir los siguientes requisitos:
- (d) 1.- Ajustarse al concepto de impuesto sobre la renta que adopta la legislación mexicana, independientemente

* Se identifica cada párrafo de este articulado con una letra entre paréntesis para facilitar referencias que más adelante se hace a ellas.

de la denominación que al impuesto a compensar se le dé en el extranjero.

- (e) 2.- Gravar ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el extranjero. Por fuente de riqueza se entiende, el lugar en donde se realiza la actividad que produce o hace posible la adquisición de la riqueza, - en la inteligencia de que la Secretaría de Hacienda es tá facultada para determinar en casos particulares su ubicación, con base en el anterior principio general.
- (f) ART.- En la determinación del monto de los impuestos extranjeros susceptibles de compensar, deberán observarse las siguientes reglas:
- (g) 1.- Para los efectos de la compensación, se acumularán todos los impuestos pagados en el extranjero sobre ingresos percibidos en un ejercicio determinado.
- (h) 2.- Únicamente serán compensables impuestos extranjeros y nacionales causados por ingresos percibidos en un mismo ejercicio.
- (i) 3.- El monto de los impuestos extranjeros susceptibles de compensación en ningún caso excederá del importe del impuesto mexicano que causaría el ingreso acumulado extranjero, considerado en forma aislada.
- (j) 4.- No serán susceptibles de compensación los impuestos extranjeros que gravan los productos de capital, -

según concepto contenido en el artículo 60 de esta ley, a excepción de los siguientes impuestos enumerados, los cuales sí podrán compensarse:

a. El impuesto extranjero que grava el ingreso procedente de una sociedad extranjera, percibido por el titular de un mínimo de 49% del capital social de la misma, comprobado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda.

b. El impuesto extranjero que grava el ingreso del extranjero procedente de la explotación de derechos de autor.

(k) 5.- Para los efectos de la compensación fiscal, las exenciones al impuesto sobre la renta contenidas en las legislaciones extranjeras, se consideran como impuestos cubiertos por el causante en el país extranjero.

(l) 6.- Las conversiones que hubiere que hacer de la moneda extranjera a moneda nacional, con motivo de la compensación, se harán de acuerdo con la tabla de equivalencias publicadas por la Secretaría de Hacienda, que rija en el momento de pago del impuesto extranjero.

(m) ART.- Para el ejercicio del derecho de compensar, se observarán las siguientes reglas:

(n) 1.- El derecho a compensar se ejercerá a más tardar en la declaración anual correspondiente al ejercicio en que se -

efectuó el pago del impuesto extranjero, reduciendo el impuesto nacional calculado en dicha declaración por el monto de los impuestos extranjeros susceptibles de compensación, sin perjuicio de que se ejercite antes, mediante la reducción de pagos provisionales o de otras cantidades debidas, en la forma y términos que determine la Secretaría de Hacienda. En caso de que tal monto de los impuestos extranjeros no quede íntegramente compensado conforme al procedimiento anterior, el causante tendrá el derecho a la devolución de la diferencia pagada de más de acuerdo con el artículo 10.

- (ñ) 2.- En caso de aumentos o disminuciones en el monto de los impuestos extranjeros efectivamente pagados, el causante - que ha ejercitado su derecho a compensar, deberá presentar una declaración suplementaria dentro de tres meses siguientes a la fecha del pago adicional, o a la del recibo de la devolución correspondiente.
- (o) 3.- El causante, en lugar de compensar, podrá deducir el monto de los impuestos extranjeros pagados de su ingreso global conforme al artículo 20 y demás disposiciones de esta ley. Tal deducción debe verificarse con respecto a los ingresos recibidos en el mismo ejercicio en que quedó pagado el impuesto extranjero. Cuando el causante opte por deducir un impuesto extranjero, tendrá que deducir la totali

dad de los impuestos extranjeros causados en el mismo ejercicio respectivo.

- (p) 4.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá en todo tiempo exigir del causante la presentación de todos los documentos comprobatorios relacionados con la compensación, así como las traducciones al español que estime necesarias, en la inteligencia de que en caso de duda, respecto a la fidelidad de estas, designará un traductor.

2.- Motivos de la legislación propuesta.

La reglamentación que proponemos es el resultado de lo desarrollado en este trabajo y basándonos en lo dicho, a continuación expresamos los motivos que animan nuestra propuesta.

(a)

"ART.- Los sujetos del impuesto sobre la renta determinados en el artículo 3° de esta ley, tienen el derecho de compensar el monto pagado en el extranjero de los impuestos sobre la renta, o equivalentes, con el monto del impuesto sobre la renta causado de acuerdo con esta ley".

Esta disposición, de manera general, define lo que es el derecho a la compensación fiscal, determina los sujetos de tal derecho, así como el impuesto extranjero susceptible de compensación y el impuesto mexicano que puede reducirse mediante ella.

De acuerdo con dicha norma, los mismos sujetos del impuesto sobre la renta mexicano, tal y como determina el artículo 3° de esta Ley, tienen el derecho de compensar impuestos extranjeros.

El impuesto extranjero susceptible de compensación es un "impuesto sobre la renta" según el concepto que de él da la legislación mexicana, lo que permite compensar impuestos extranjeros que cumplan con los requisitos de dicha legislación, independientemente de la denominación que ellos reciban en el extranjero. También permite la compensación de un impuesto extranjero que se paga en lugar de un impuesto sobre la renta.

El impuesto extranjero a compensar, debe encontrarse efectivamente pagado, y se acumulan todos los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero, conforme a la modalidad que hemos denominado "limitación territorial global". Esta modalidad permite promediar tasas impositivas extranjeras, de donde resulte la posibilidad de compensar un impuesto extranjero causado de acuerdo con una tasa superior a la fijada para el impuesto mexicano.

El único impuesto mexicano que puede reducirse mediante el ejercicio de la compensación, de acuerdo con esta norma, es el impuesto sobre la renta, según concepto de la ley respectiva.

(b)

"El sujeto que es titular de un mínimo de 49% del capital de una sociedad extranjera, comprobado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda, puede compensar, en la misma proporción de su inversión, los impuestos efectivamente pagados en el extranjero por dicha sociedad, por concepto de impuesto sobre la renta o equivalente".

Este párrafo amplía los impuestos extranjeros susceptibles de compensar, permitiendo la compensación de impuestos extranjeros pagados por sociedades extranjeras subsidiarias del causante mexicano. Esta extensión del ámbito de impuestos extranjeros que pueden compensarse, excede al objetivo fundamental de la compensación fiscal, que es el eliminar el impacto de la doble imposición internacional. Sin embargo, se recomienda esta extensión, porque favorece el establecimiento de empresas extranjeras, sub-

sidiarias de empresas mexicanas, que pueden llevar a cabo la exportación de capital y conocimientos técnicos mexicanos, lo que favorecerá la balanza de pagos mexicana mediante la percepción de utilidades obtenidas a través de la empresa subsidiaria extranjera.

Creemos conveniente ampliar el derecho de compensar en este sentido apuntado, porque con frecuencia, con motivo de la legislación internacionalista de países extranjeros o de la situación competitiva de sus mercados, o por ambas razones, la única manera de comerciar en el mercado internacional es mediante la formación de empresas extranjeras subsidiarias, en lugar de efectuar directamente exportaciones de productos elaborados en México al mercado extranjero. Además, tomando en cuenta una posible legislación nacional proteccionista del país extranjero, se estima conveniente permitir al causante mexicano tener una participación minoritaria en tal empresa subsidiaria, hasta un mínimo de 49%, participación todavía significativa para alcanzar los propósitos de obtener rendimientos de inversiones en el extranjero.

Estimamos que este beneficio adicional incorporado en el sistema de compensación fiscal, no constituirá un incentivo para invertir en el extranjero, provocando la fuga de capitales necesarios para el desarrollo del país. El propósito de la inclusión de tal beneficio consiste, únicamente, en eliminar la desventaja inherente en la realización de actividades extranjeras mediante so-

ciedades subsidiarias: la necesidad de que la sociedad subsidiaria extranjera pague impuestos en el exterior antes de poder proporcionar ingresos a sus accionistas.

(c)

"ART.- Para que sea compensable el impuesto extranjero a que se refiere el artículo anterior, deberá reunir los siguientes requisitos:".

Este artículo, por razones de claridad, enumera con más precisión los requisitos para que opere la compensación fiscal, definiendo con más exactitud el concepto general del sistema establecido en el párrafo inicial, (a).

(d)

"1.- Ajustarse al concepto que de impuesto sobre la renta que adopte la legislación mexicana, independientemente de la denominación que al impuesto a compensar se le dé en el extranjero".

El impuesto extranjero sobre la renta, susceptible de compensación, debe reunir los elementos del concepto de impuesto sobre la renta que establece la legislación mexicana (compendiando tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta, como el Código Fiscal de la Federación, así como cualquier otra disposición relativa), y del gravamen extranjero que se aplican en lugar del impuesto sobre la renta.

(e)

"2.- Gravar ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el extranjero. Por fuente de riqueza se entiende, el lu

gar en donde se realiza la actividad que produce o hace posible - la adquisición de la riqueza, en la inteligencia de que la Secretaría de Hacienda está facultada para determinar en casos particulares su ubicación, con base en el anterior principio general".

En contraste a la disposición liberal sobre la materia, - de la legislación de los Estados Unidos de Norteamérica, no se presume que el impuesto extranjero grava ingresos derivados de - fuentes de riqueza ubicadas en el extranjero, sino se requiere - que dicho impuesto grave únicamente un ingreso proveniente de - fuentes extranjeras. Así, evitamos confirmar una posible política viciosa de los países extranjeros, de imponer tributos a ingresos percibidos fuera de sus límites territoriales, haciendo más grave el problema de la doble imposición internacional. Además, se fomentará un ánimo en el causante mexicano que realiza actividades - en el extranjero, de protestar e impugnar la imposición extrate-- rritorial de tributos extranjeros.

Como disposición complementaria a este inciso, estimamos - conveniente establecer un concepto, en términos generales, de - fuente de riqueza, dejando a la Secretaría de Hacienda la responsabilidad de determinar la ubicación de la fuente en casos particulares, basándose en tal principio general. La falta de una defi-- nición de fuente de riqueza en la legislación fiscal mexicana actual deja al causante ignorante de su situación frente al fisco, - lo cual estimamos injusto e indebido.

(f)

"ART.- En la determinación del monto de los impuestos ex--
tranjeros susceptibles de compensar, deberán observarse las si---
guientes reglas;"

Este artículo, igual como en el caso del artículo anterior,
determina con más precisión la manera de ejercer el derecho de -
compensar, limitando el concepto general establecido en el párrafo
(a).

(g)

"1.- Para los efectos de la compensación, se acumularán to--
dos los impuestos pagados en el extranjero sobre ingresos percibi--
dos en un determinado ejercicio".

Se propone establecer, definitivamente, que el causante, -
cuando ejerce su derecho a compensar, acumulará todos los impues--
tos extranjeros pagados sobre ingresos recibidos en un ejercicio -
determinado, de tal manera que se da tratamiento de ingreso e im--
puesto únicos, a todos los ingresos percibidos e impuestos causa--
dos en el extranjero en un ejercicio (la modalidad denominada la -
"limitación territorial global").

(h) '

"2.- Unicamente serán compensables impuestos extranjeros y-
nacionales causados por ingresos percibidos en un mismo ejercicio".

Este inciso establece que los impuestos nacionales y extran-
jeros que gravan simultáneamente al ingreso extranjero en un ejer-
cicio determinado, provocando la doble imposición internacional -

(tal y como quedó definido en el Capítulo I) son los que se compen-san, de lo cual resulta que dicha compensación cumple su función - primoridial, o sea, la de eliminar el impacto de la doble imposi--ción.

(i)

"3.- El monto de los impuestos extranjeros susceptibles de compensación en ningún caso excederá del importe del impuesto mexicano que causaría el ingreso acumulado extranjero, considerado en forma aislada".

En este inciso se establece la misma fórmula adoptada por - la Ley actual para calcular el monto máximo de impuestos extranjeros susceptibles de compensar mediante la aplicación de la tasa mexicana correspondiente al ingreso extranjero.

(j)

"4.- No serán susceptibles de compensación los impuestos extranjeros que gravan los productos de capital, según concepto contenido en el artículo 60 de esta ley, a excepción de los siguien--tes impuestos enumerados, los cuales sí podrán compensarse:

- a. El impuesto extranjero que grave el ingreso procedente - de una sociedad extranjera, percibida por el titular de un mínimo de 49% del capital social de la misma, comprobado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda.
- b. El impuesto extranjero que grave el ingreso del extranjero procedente de la explotación de derechos de autor".

La Ley vigente establece que las exenciones al impuesto sobre la renta concedidas en otros países extranjeros, se consideraran como impuestos cubiertos para los efectos de la compensación, excluyendo las exenciones otorgadas para impuestos sobre productos de capital. Esta disposición apunta la política del gobierno-mexicano de no favorecer la inversión en el extranjero y fomentar la inversión en actividades nacionales.

De acuerdo con tal política, proponemos en este inciso que se excluyan de la compensación los impuestos extranjeros sobre productos de capital, con únicamente dos excepciones.

La primera de dichas excepciones, concuerda con el segundo párrafo de este articulado, que permite la compensación de impuestos extranjeros que gravan los ingresos de sociedades extranjeras subsidiarias. En tales condiciones se propone que el impuesto extranjero que grava el dividendo o utilidad (producto de capital)-procedente de la sociedad subsidiaria, sí pueda compensarse.

La segunda excepción, permite la compensación del impuesto extranjero causado por el ingreso procedente de la explotación en el exterior de derechos de autor. Se considera que la explotación de derechos de autor en el extranjero, no disminuirá la inversión nacional y que es una actividad que debe fomentarse en beneficio de la cultura y prestigio de México.

(k)

"5.- Para los efectos de la compensación fiscal, las exenciones al impuesto sobre la Renta contenidas en las legislaciones

extranjer^{as}, se consideran como impuestos cubiertos por el causante en el país extranjero".

Este inciso que proponemos está acorde con la Ley actual, permitiendo que los incentivos otorgados por países extranjeros - mediante exenciones de impuestos, sean beneficios efectivos. Si no existiera la posibilidad de compensar el importe del impuesto extranjero no exigido con motivo de la exención, el incentivo carecería de utilidad plena, a causa del sistema de compensación - que, en todo o en parte, elimina el impacto del impuesto extranjero.

(1)

"6.- Las conversiones que hubiere que hacer de moneda extranjera a moneda nacional, con motivo de la compensación, se harán de acuerdo con la tabla de equivalencias publicada por la Secretaría de Hacienda, que rija en el momento de pago del impuesto extranjero".

De acuerdo con el sistema monetario, especificamos, claramente, que la tabla de equivalencias publicada por la Secretaría de Hacienda, en el momento de pago del impuesto extranjero, será la que regirá las conversiones a moneda nacional con motivo de la compensación.

(m)

"ART.- Para el ejercicio del derecho de compensar, se observarán las siguientes reglas":

Este artículo enumera disposiciones de carácter administra

tivo que regirá el ejercicio del derecho a compensar.

(n)

"1.- El derecho a compensar se ejercerá a más tardar en la declaración anual correspondiente al ejercicio en que se efectuó el pago del impuesto extranjero, reduciendo el impuesto nacional calculado en dicha declaración por el monto de los impuestos extranjeros susceptibles de compensación, sin perjuicio de que se ejercite antes, mediante la reducción de pagos provisionales o de otras cantidades debidas, en la forma y términos que determine la Secretaría de Hacienda. En caso de que tal monto de los impuestos extranjeros no quede íntegramente compensado conforme al procedimiento anterior, el causante tendrá el derecho a la devolución de la diferencia de acuerdo con el artículo 10".

Como ya apuntamos, de acuerdo con este articulado el monto de impuestos extranjeros compensables, está calculado tomando en cuenta el impuesto nacional que grava el mismo ingreso extranjero en un año determinado. Sin embargo, con el propósito de hacer más eficiente la administración de la compensación, se permite la reducción de impuestos nacionales determinados en la declaración anual correspondiente al ejercicio en que se pagó el impuesto extranjero. Hemos comentado con anterioridad, que, en casi la totalidad de los casos, el ejercicio en que se paga el impuesto extranjero es posterior al ejercicio en que se causó. Consecuentemente, el impuesto nacional que se permite reducir en este inciso, no es el mismo que gravó el ingreso extranjero (también gravado -

por el impuesto extranjero que se compensa), sino un impuesto nacional causado con posterioridad.

Además, se establece la posibilidad de reducir pagos provisionales u otras cantidades debidas, para hacer efectivo la compensación, facultando a la Secretaría de Hacienda para establecer la forma y términos en que deben hacerse. En caso de que el monto compensable exceda de la suma de impuestos que pueden deducirse en la declaración anual correspondiente, procederá la devolución de la diferencia.

(ñ)

"2.- En caso de aumentos o disminuciones en el monto de los impuestos extranjeros efectivamente pagados, el causante que ha ejercitado su derecho a compensar, deberá presentar una declaración suplementaria dentro de tres meses siguientes a la fecha del pago adicional, o a la del recibo de la devolución correspondiente".

Anticipando la posibilidad de una modificación que aumente o disminuya el monto de los impuestos extranjeros pagados, en relación con un determinado ejercicio, se permite la presentación de una declaración suplementaria dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago adicional o a la del recibo de la devolución, correspondiente. En tal declaración suplementaria, se tendrá que recalcar el monto de impuesto extranjero compensable de acuerdo con las demás disposiciones del sistema, tomando en cuenta a la modificación en el monto del impuesto extranjero pagado.

(o)

"3.- El causante, en lugar de compensar, podrá deducir el monto de los impuestos extranjeros pagados de su ingreso global conforme al artículo 20 y demás disposiciones de esta ley. Tal deducción debe verificarse con respecto a los ingresos recibidos en el mismo ejercicio en que quedó pagado el impuesto extranjero. Cuando el causante opte por deducir un impuesto extranjero, tendrá que deducir la totalidad de los impuestos extranjeros causados en el mismo ejercicio respectivo".

Se concede la alternativa, al causante mexicano, de utilizar el monto de impuestos extranjeros pagados, como deducción de su ingreso global en la determinación de su ingreso gravable, en lugar de compensarlos. En caso de elegir la deducción de los impuestos extranjeros, serán considerados como un gasto normal dentro del ejercicio en que quedaron pagados, y todos los impuestos extranjeros causados en un mismo ejercicio, serán considerados como gastos deducibles, sin permitir que se deduzcan una parte de los mismos y que se compense otra.

(p)

"4.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá en todo tiempo, exigir del causante la presentación de todos los documentos comprobatorios relacionados con la compensación, así como las traducciones al español que estime necesarias, en la inteligencia de que en caso de duda, respecto a la fidelidad de estas, designará un traductor".

Esta disposición confirma la facultad de la Secretaría de Hacienda, con respecto a la compensación de impuestos extranjeros, de exigir documentos comprobatorios, así como traducciones de los mismos al español, con la posibilidad de nombrar traductor, en su caso.

NOTAS AL CAPITULO I.

- 1.- Flores Zavala.- Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas. p. -- 11-12.
- 2.- Briseño Sierra.- Derecho Procesal Fiscal, p. 24

Cabe mencionar una teoría moderna que considera que el impuesto es un instrumento importante para el control del desarrollo de una economía nacional. Es innegable que los gobiernos modernos, tanto de países industrializados como de países en desarrollo o sub-desarrollados, han aceptado la responsabilidad de dirigir el desarrollo económico de sus países, adaptando para este efecto, según las circunstancias y sus necesidades, su política impositiva.

- 3.- Trigueros.- La Nacionalidad Mexicana. p. 7-9.
- 4.- Ibidem. p. 26.
- 5.- Riofrío.- La Doble Tributación y sus Problemas. p. 24.
- 6.- Riofrío.- ob. cit. p. 24.
- 7.- Rojina Villegas.- Derecho Civil Mexicano. p. 24.

El Código Civil del Distrito y Territorios Federales establece el siguiente concepto de domicilio:

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

- 8.- Riofrío.- ob cit. p. 24.
- 9.- Rojina Villegas.- ob. cit. p. 188.
- 10.- Véase Fornis.- La Doble Imposición Internacional. p. 80.
- 11.- Véase Investigación Fiscal, Abril de 1967. p. 113.
- 12.- Cabe mencionar que se debe distinguir entre el establecimiento permanente de una compañía en un país y la compañía filial que dicha compañía pueda tener en otro país. Una sociedad filial es una entidad independiente de su casa matriz, es decir, de las personas, físicas o morales, que la controlan. La sociedad

filial debe pagar impuestos como una entidad independiente de la casa matriz y el control de la repartición de utilidades - de la filial a la casa matriz debe controlarse por distintos métodos.

- 13.- "Debido al progreso de los medios modernos de comunicación, - la gran empresa puede operar en mercados de distintos países - sin necesidad de contar con establecimientos permanentes en - ellos y la teoría del establecimiento permanente le permite - negar el derecho del país "subdesarrollado" o "importador de - capitales" de gravar las utilidades o los ingresos que en - ellos obtienen, ya que no existe un establecimiento permanente - de la negociación". Del Río Rodríguez.- La Doble Imposi-
ción Internacional. p. 594.
- 14.- " el criterio del poder tributario basado - en la fuente que produce riqueza tiene un fundamento jurídic - o y económico incuestionable, sin perjuicio de que es casi el - único criterio aceptable para países subdesarrollados o pro - ductores de materias primas y los importadores de capital. - Margain.- Tesis para Evitar la Doble Tributación en el Campo - Internacional en Materia del Impuesto sobre la Renta, Basada - en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable. p. 25.
- 15.- Forns. Ob. cit. p. 89.
- "La teoría de la fuente del ingreso se funda en la territoria - lidad de la norma jurídica tributaria, que no es más que una - aplicación del concepto de la soberanía del Estado: la sobera - nía fiscal". Del Río Rodríguez.- ob. cit. p. 596.
- 16.- Riofrío.- ob. cit. p. 118-121.
- 17.- Forns. ob. cit. p. 89-111.
- 18.- La solución general es de atribuir el derecho de imponer el - impuesto al país de la matriculación de los aeronaves o de - los barcos.
- 19.- El principio general gravaría los ingresos únicamente en el - domicilio fiscal.
- 20.- La regla general establece que se paga el impuesto en el domi - cilio fiscal del empleado.
- 21.- Véase Riofrío. ob. cit. p. 25-28.
- 22.- Ibidem. p. 25.

- 23.- Ibidem.
- 24.- Ibidem. p. 27.
- 25.- Reconocemos que la incorporación de diversos criterios amplios en las legislaciones fiscales de los Estados, aunque se conduce a la doble imposición internacional, se hace deliberadamente, con el propósito de evitar la evasión de los causantes de la obligación de contribuir y de asegurar la máxima recaudación de impuestos posibles.
- 26.- Flores Zavala. ob. cit. p. 293.
- 27.- Koch.- The Double Taxation Conventions. p. 3.
- 28.- Riofrío.- ob. cit. p. 21
- 29.- Forns. ob. cit. p. 18.
- 30.- Margain.- ob. cit. p. 5.
- 31.- Naciones Unidas.- Efectos de la Tributación sobre el Comercio Exterior y las Inversiones en el Extranjero. p. 41.
- 32.- Del Río Rodríguez.- ob. cit. p. 598.
- 33.- Flores Zavala.- ob. cit. p. 126-134.
- 34.- Forns. ob. cit. p. 23-25.
- 35.- Naciones Unidas.- ob. cit. p. 41

NOTAS AL CAPITULO II

- 1.- Owens.- The Foreign Tax Credit. p. 560
- 2.- Es conveniente hacer notar que México no ha celebrado ningún tratado fiscal, quizás por las mismas inconveniencias que se mencionan en el texto.
- 3.- Owens.- ob. cit. p. 530.
- 4.- Ibidem.
- 5.- Ibidem. p. 531-532.
- 6.- Ibidem. p. 532.
- 7.- Ibidem. p. 534.
- 8.- Carlos del Río Rodríguez ha dicho "México ha preferido seguir el procedimiento de expedir normas internas para aminorar el problema de la doble imposición internacional, si bien no se ría concebible que expidiera normas que evitaran totalmente la doble imposición y que como país importador de capital se vería gravemente perjudicado en sus intereses". Del Río Rodríguez.- ob. cit. p. 610.
- 9.- Owens.- ob. cit.- p. 565.
- 10.- Ibidem.- p. 566.

NOTAS AL CAPITULO III

1.- El porcentaje fijo establecido en las cláusulas transitorias de la Ley fue de 1.5% sobre ingresos percibidos en 1967 y de 2% sobre ingresos percibidos a partir de 1967.

2.- El Código Fiscal de la Federación define los productos de la siguiente manera:

"Artículo 4. 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".

3.- Artículo 3°, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4.- "Artículo 60.- Son objeto del impuesto a que este Capítulo se refiere, los ingresos en efectivo o en especie, que perciban como productos o rendimientos del capital, por los siguientes conceptos:

V.- Ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país y de las que deben distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias".

"Artículo 73.- El impuesto a que se refiere la fracción V del artículo 60 se causará:

II.- Tratándose de agencias o sucursales de empresas extranjeras que operan en el país, sobre la diferencia que resulte de deducir del ingreso global gravable de dichos sujetos, el impuesto correspondiente de acuerdo con el título II de esta ley".

5.- "Artículo 73.- El impuesto a que se refiere la fracción V del artículo 60 se causará:

1.- Tratándose de toda clase de sociedades mexicanas:

a).-Sobre las utilidades distribuidas....."

6.- Owens, ob. cit., p. 528-529.

En México, existen disposiciones similares a las del "inter corporate dividend deduction" de los Estados Unidos de Norteamérica. El artículo 19, fracción V de la Ley establece que cuando una sociedad o empresa mexicana perciba ingresos de dividendos, podrán compensar o recibirán la devolución del impuesto retenido y pagado sobre tales dividendos, siempre y cuando reunan las condiciones expresadas en la misma fracción. Así, se evita un multiple gravamen del impuesto sobre dividendos (artículos 73 y 74 de la Ley) declarados entre sociedades.

7.- Owens, ob. cit., p. 272.

8.- México permite la amortización de pérdidas sobre un período de cinco años en el artículo 22, párrafo 3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero ya no existe la posibilidad de amortizar utilidades excedentes.

9.- Por ejemplo, el término de prescripción fiscal normal -

en los Estados Unidos de Norteamérica aplicado a devoluciones de -
impuestos nacionales, es de tres años. Sin embargo, dicho país esta -
blece una prescripción especial de diez años cuando se trata de -
compensación fiscal, contados a partir de la fecha de presentación
de la declaración fiscal correspondiente al ejercicio en que la -
compensación se efectúa por una determinada cantidad de impuestos.

Owens. ob. cit., p. 349.

NOTAS AL CAPITULO IV.

1.- La Ley de Nacionalidad y Naturalización no se ha reformado para uniformarla con la reciente modificación del inciso A), II del artículo 30 de la Constitución, que se reformó mediante decreto del 6 de diciembre de 1969.

2.- En el Capítulo I, definimos domicilio como "el lugar donde reside una persona habitualmente, con el propósito de radicarse en dicho lugar".

3.- El artículo 15 del Código Fiscal de la Federación define el concepto de domicilio:

"ART. 15.- 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:

1.- Tratándose de personas físicas.

a) La casa en que habitan.

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 encuentre;

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 se presenten su aviso de iniciación 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."

4.- El concepto de fuente de riqueza con respecto a ingresos percibidos a cambio de asistencia técnica quedó determinado al reformarse el artículo 3º (reforma que fué publicada en el Diario Oficial de el 29 de diciembre de 1967 y entró en vigor el primero de enero de mil novecientos sesenta y ocho) por virtud del cual se agregó la siguiente oración a la fracción II de tal precepto:

"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 personas residentes en el país".

5.- El Código Fiscal de la Federación anterior, promulgado - el 31 de diciembre de 1938, en su artículo 10 establecía que los criterios emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se- ría obligatorio para los órganos de dicha Secretaría. El nuevo Cód-igo Fiscal de la Federación en vigor desde el 1° de abril de 1967, es tablece en su artículo 82 que "de dichas circulares no hacen obliga- ciones ni derechos para los particulares", de lo que resulta que los criterios emitidos de la Secretaría de Hacienda, tienen únicamente una función informativa.

6.- Dice este precepto: "ART. 31 .- La base del impuesto se- rá el ingreso bruto que obtenga el causante, sin deducción alguna, en los siguientes casos:

I.- Tratándose de sujetos señalados en el artículo 3° frac- ción II de esta ley que obtengan los ingresos mencionados en dicho precepto por concepto de:

a). Alquiler de carros de ferrocarril o distribución de pu- blicaciones extranjeras.

b) Asistencia técnica pagada por causantes a que este tí- tulo se refiere.

c) Primas por reaseguros o reafianzamientos cedidos por em presas mexicanas, siempre que en el país en que residen los reasegu

radores 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 destinan 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".

7.- Existen acuerdos presidenciales que establecen el régimen fiscal para las empresas internacionales de aeronaves.

8.- Anualmente a partir del 1º de enero de 1968 las cláusulas transitorias de la Ley han establecido un tratamiento especial para las empresas de construcción.

9.- Debe mencionarse que disposiciones fiscales normalmente no se aplican por analogía. El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación establece:

"Art. 11.- Las normas de derecho tributario que establezcan-
cargos a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas,
serán de aplicación estricta".

10.- El artículo 2° de las "Transitorias" de la Ley del Im-
puesto sobre la Renta de 30 de enero de 1954, sus reformas y adicio-
nes, continuarán aplicandose en lo que no se oponga a la presente -
Ley del Impuesto sobre la Renta del 1° de enero de 1965, hasta que-
se expida un nuevo reglamento.

11.- Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y artícu-
lo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

12.- Por producto nacional entendemos el valor monetario de-
todas las mercancías y servicios producidos en un país en un año.

13.- López Rosado, Problemas Económicos de México, p. 203.

14.- López Rosado, ob. cit., p. 118.

15.- Naciones Unidas, ob. cit., p. 4.

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

TRATADOS.

- 1.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO "Derecho Procesal Fiscal".- El Régimen Mexicano.- Antigua Librería Robredo.- México.- 1964.
- 2.- DE LA GARZA, SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano".- Tercera edición.- Editorial Porrúa, - S.A.- México.- 1968.
- 3.- EINAUDI, LUIGI "Mitos y Paradojas de la Justicia - Tributaria"; Traducción de Gabriel Solé Villalonga.- Ediciones Ariel. Barcelona, España.- 1963.
- 4.- FLORES ZAVALA, ERNESTO "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas".- Sexta Edición.- Editorial Porrúa, S.A.-México 1963.
- 5.- FORNS, JOSE JUAN "La Doble Imposición Internacional" Cámara Oficial de Comercio de Madrid.- España.- 1960.
- 6.- KOCH, F.E. "The Double Taxation Conventions";- Volumen I; "Taxation of Income". - Stevens and Sons Ltd.- Londres, Inglaterra.- 1947.
- 7.- LOPEZ ROSADO, DIEGO G. "Problemas Económicas de México" - Segunda edición.- Instituto de Investigaciones Económicas.- Universidad Nacional Autónoma de México. México.- 1966.
- 8.- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano".- Segunda edición.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México.- 1969.
- 9.- MARGAIN, HUGO B. "Tesis Para Evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en - Materia del Impuesto Sobre la Renta, Basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable".- Talleres de Impresión de Estampillas y Valores. xico.- 1956.

- 10.- OWENS, ELISABETH A. "The Foreign Tax Credit".- The Law-School of Harvard University.- Cambridge, E.U.A.- 1961.
- 11.- RIOFRIO VILLAGOMEZ, EDUARDO "La Doble Tributación y sus Problemas".- Editorial "La Unión Católica". - C.A. Quito, Ecuador, 1960.
- 12.- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL "Derecho Civil Mexicano".- Tercera edición.- Antigua Librería Robredo México.- 1959.
- 13.- SIERRA, MANUEL J. "Derecho Internacional Público". -- Cuarta edición.- Porrúa Hnos. y -- Cía., S.A.- México.- 1963.
- 14.- TRIGUEROS, EDUARDO S. "La Nacionalidad Mexicana".- Serie-B, Volumen 1.- Publicaciones de la Escuela Libre de Derecho.- México. 1940.

ESTUDIOS, CODIGOS Y LEYES.

- 15.- "Acuerdo entre Argentina y Alemania Federal para evitar la doble imposición en gravámenes diversos". Investigación Fiscal. No. 16. Abril de 1967.
- 16.- Código Civil para el Distrito y Territorios Federales en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.
- 17.- Código Fiscal de la Federación.
- 18.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 19.- Del Río Rodríguez, Carlos.- "La Doble Imposición Internacional" Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segundo Número - Extraordinario.
- 20.- "Efectos de la Tributación sobre el Comercio Exterior y las Inversiones en el Extranjero" de la O.N.U.- 1951.
- 21.- "El Impuesto Sobre la Renta, Suiza".- Investigación Fiscal No. 1, Enero de 1966.
- 22.- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 23.- Ley de Nacionalidad y Naturalización.