

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL NACIONAL
E INTERNACIONAL.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA :
FRANCISCO JAVIER SUAREZ FARIAS**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE CON
SU APOYO MORAL, SUS CONOCIMIENTOS
Y AMISTAD SINCERA, HICIERON POSI-
BLE LA REALIZACION DE ESTE TRABA-
JO.

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO

"CONCEPTOS GENERALES ACERCA DE LA DOBLE IMPOSICION"

I.- Conceptos jurídicos y económicos que fundamentan la doble imposición. 2.- Antecedentes. 3.- Definiciones. --
4.- Concepto de soberanía: a) Interna. b) Externa. 5.- Ob ligación tributaria, su doctrina. 6.- Conceptos relaciona- dos con la doble imposición.

CAPITULO SEGUNDO

" LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL INTERNO"

I.- Antecedentes. 2.- Concepto. 3.- Legislación sobre obli gación tributaria interna. 4.- Casos de doble tributación - interna. a) Entre Federación y Estados. b) Entre Estados y Municipios. 5.- Las convenciones Nacionales y Fiscales. - -
6.- Posibles soluciones.

CAPITULO TERCERO

"LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL"

I.- Antecedentes. 2.- Definición. 3.- Criterios en que se - dá la doble imposición. 4.- Esfuerzos internacionales por -- controlar el problema por medios: a) Unilaterales, b) Bila- terales. 5.- Razones para evitar la doble imposición inter-- nacional.

CAPITULO CUARTO.

"LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL Y LA LEGISLACION MEXICANA"

I.- Generalidades. 2.- Diversos casos.- 3.- Soluciones espe cíficas.

APENDICE.

CONCLUSIONES.

CITAS BIBLIOGRAFICAS.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

El Estado, en su concepción moderna y liberal, es una organización jurídico-política creada por la sociedad y dotado de un poder soberano y coactivo suficiente para imponer unilateralmente sus decisiones y realizar sus elevados fines dentro del marco legal en el que se desarrolla. Esta organización, de personas, realizaciones y cosas requiere de la satisfacción de necesidades, ya no individuales, sino colectivas, y de los medios materiales - que únicamente los mismos individuos le pueden proporcionar.

La manera como se deben proporcionar estos medios materiales se encuentra basada en principios de justicia, equidad y proporcionalidad que tienden a la distribución de las cargas y servicios sociales con independencia de toda contraprestación inmediata.

En el Estado democrático federal, como el mexicano, el individuo es considerado como el motor de la vida social y económica y el verdadero creador y administrador de la riqueza pública. Los impuestos y en general todos los demás medios para sufragar el gasto público deben emanar de estas fuentes económicas para fortalecer la acción del Estado del que son parte y beneficiarios.

La iniciativa privada, con sus recursos y posibilidades, no debe verse entorpecida por sustituciones, restricciones y limitaciones estatales, sino estimulada por el fortalecimiento del régimen de propiedad liberal, la libre --- concurrencia y el libre mantenimiento de la libre empresa - y del libre mercado, esto, desde luego, con base en el interés social y el bienestar colectivo.

La cooperación entre el sector privado, aportador del patrimonio del Estado, y el sector oficial, receptor y administrador de éste, dan como consecuencia la armonía del régimen de derecho y la posibilidad de un mejor reparto de la riqueza.

Ahora bien, el Estado, como dijimos con anterioridad, es soberano en sus decisiones. Esta soberanía, en algunos casos, choca contra las de otro ente soberano, creando conflictos de leyes que se proyectan lesionando los intereses de aquéllos a los que se destina la norma jurídica.

En materia tributaria sucede este fenómeno y con mucha frecuencia. Un Estado determinado decide gravar determinada actividad ú objeto con base en determinado renglón que prevee la ley; pero al mismo tiempo este fenómeno jurídico se dá en otro Estado que sigue el mismo criterio y que hace que el sujeto obligado a cumplir el impuesto en un Estado se vea forzado a cubrirlo en otro, también.

Esta obligación de pagar impuestos ante ambas soberanías fiscales se dá con base a criterios de nacionalidad, domicilio -- y fuente del acto gravado. Así es como nace el fenómeno de -- la doble tributación internacional: Un sujeto de derecho cae dentro del supuesto normativo de dos o más leyes, de dos o -- más entidades soberanas que lo gravan por una misma causa, -- generándose, así, la obligación de cubrir ante esas entida-- des soberanas los impuestos que le imponen. Es requisito -- sine cuanon, para que se le dé la doble tributación interna-- cional, el que la soberanías que cñocan tengan la misma fuer-- za y poder, pues, de otra manera, habría subordinación o con-- flicto de competencias, pero no choque.

Esta doble imposición provoca, entre otras conse--- cuencias el aumento del costo del producto, y, en algunos -- casos el cierre de la fuente generadora de la actividad.

Hemos visto, por la experiencia y la forma como se-- han desarrollado en los últimos años la empresa capitalista-- y las relaciones mercantiles y fiscales mundiales, que este-- fenómeno tiende a generalizarse en el contexto internacional-- como consecuencia de las empresas transnacionales o multina-- cionales que expanden sus actividades a países distintos a -- aquellos que les dieron origen. Es pues, el estudio de es-- te tema, una cuestión de actualidad y notable interés.

La legislación y la jurisprudencia mexicanas son ca-- si mudas en este sentido: El notable atraso fiscal que pa--

decemos en algunos renglones hacendarios, es consecuencia - de la falta de información doctrinaria y de estudios legis- lativos que tiendan a cubrir estas lagunas de ley.

Entre nuestros tratadistas merecen especial mención los licenciados Hugo B. Margáin, Emilio Margáin, Andrés Serra Rojas y el maestro Flores Zavala, todos aquellos gran- des teóricos de la actividad económica del Estado y profun- dos conocedores de esta materia cuyas obras y opiniones ci- taremos a lo largo de este trabajo.

El objeto del presente trabajo es el dar una visión, lo más detallada posible, del problema que representa la do- ble tributación internacional y proponer algunas soluciones- que a nuestro criterio puedan resolver la cuestión. Para -- llegar a lo antes dicho, estudiaremos el problema tanto des- de el punto de vista interno como internacional y haremos -- referencia a aquellos acontecimientos que en materia tribu-- taria han tenido relevancia o influido sobre el asunto en -- estudio.

C A P I T U L O I

CONCEPTOS GENERALES ACERCA DE LA DOBLE IMPOSICION.

- I.- Conceptos jurídicos y económicos que fundamentan la doble imposición.
- 2.- Antecedentes.
- 3.- Definiciones.
- 4.- Concepto de soberanía:
 - a) Interna.
 - b) Externa.
- 5.- La obligación tributaria, su doctrina.
- 6.- Conceptos relacionados con la doble imposición.

I.- CONCEPTOS JURIDICOS Y ECONOMICOS QUE FUNDAMENTAN LA DOBLE IMPOSICION.

Creo que es necesario, antes de entrar de lleno al problema de la doble imposición, el establecer con claridad la diferencia que existe entre el concepto jurídico y el económico, ambas fuentes generadoras de la obligación tributaria, antecedentes del impuesto y, por ende, del problema en estudio.

El Estado, como representante de la colectividad, -- tiene la necesidad de cumplir su cometido realizando sus fines. El Estado moderno, dado el desarrollo que ha experimentado tiene cada día mayores necesidades. La única forma que tiene el Estado de sufragar sus necesidades y cumplir con -- sus fines es obligando a los individuos que forman parte de la comunidad de dicho Estado a contribuir obligatoriamente al sostenimiento del mismo.

Desde luego el Estado tiene bienes propios que puede explotar y que le rinden productos y prestan servicios que a su vez contribuyen, con la remuneración percibida al prestar los mismos, a completar sus gastos de sostenimiento, pero -- estas fuentes son insuficientes para completar el presupuesto necesario y es por esto que el Estado tiene que recurrir a otras fuentes que le proporcionan un mayor rendimiento; -

el campo más propicio para este ingreso lo encuentra en el cobro de los impuestos, fuente abundante donde realmente el Estado puede en forma amplia subvencionar sus gastos.

El problema de la doble tributación nace como un problema eminentemente económico que se proyecta, por su fuente que es la ley, en el derecho. El impuesto es la relación más clara que existe entre el derecho y la economía.

El impuesto es una prestación que tiene que pagar el particular, en dinero o en especie, y que el Estado fija unilateralmente (en forma obligatoria) a todos los que se encuentren dentro de la situación que la ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal.

Los elementos que integran esta definición son por más largos que analizar por lo que solamente estudiaremos el elemento económico que viene a ser el "hecho generador" del Crédito Fiscal"

El concepto "hecho generador", es de sumo interés para nuestro estudio, pues de la confusión o interpretación de este concepto, por varios Estados, nace una de las formas de doble imposición.

Precisamente aquí es donde encontramos el elemento económico característico, pues el Estado a fin de cobrar impuesto tiene que recurrir forzosamente a gravar las fuentes de riqueza que lo producen.

El "hecho generador" puede nacer de un hecho material o jurídico y por ende puede considerarse de índole netamente económica. Ahora bien, este mismo hecho generador puede nacer de un acto jurídico que crea la situación económica que produce la riqueza y en este caso estamos frente a una situación netamente jurídica.

El elemento económico por lo tanto es esa fuente de riqueza que ha sido creada exclusivamente de un hecho material o jurídico (tomando esta palabra "hecho" en un sentido meramente civilista), que es considerado como hecho generador de un impuesto.

Los elementos jurídicos principales que intervienen en la creación de la doble imposición, son los "personales" que se desprenden de la definición de impuesto que anteriormente citamos o sea el Estado (sujeto activo) y el causante (sujeto pasivo).

Tanto el sujeto activo como el pasivo son dos elementos esenciales en la creación, pago y distribución del impuesto. El Estado, buscando satisfacer sus necesidades, vá gravando en forma diferente las variass fuentes productoras de riqueza. Claro que estos gravámenes no son creados en forma arbitraria, sino siguiendo una política fiscal definida. El Estado busca agotar las posibilidades de cada fuente en particular para que contribuya a los gastos del mismo. La buena administración fiscal trata de seguir siem

pre los principios de equidad y proporcionalidad en el cobro del impuesto, es decir, tratando de que todos los que puedan contribuir a los gastos del Estado lo hagan y sobre todo que todos los que se hayan en las mismas circunstancias contribuyan en igual forma y proporción sin distinciones de ninguna especie. Además cada causante debe pagar - en proporción a sus posibilidades; los que tengan más deberán de contribuir en mayor grado que los que tengan menores ingresos.

Una vez cobrado el impuesto el Estado lo destina a sufragar sus gastos que de acuerdo con un presupuesto previamente aprobado por el órgano legislativo, quién representa los intereses del pueblo.

Podemos decir que los factores económicos y jurídicos son las fuentes que dan nacimiento al conflicto que hemos denominado doble imposición, pues el hecho generador o fuente de riqueza es por razones de criterio impositivo-gravado por varios sujetos activos (Estados), de la relación impositiva, causando así la doble imposición. El sujeto pasivo puede crear una doble imposición, ya sea por la naturaleza del "hecho generador" (fuente) que desarrolla o por sus características personales de nacionalidad, domicilio o residencia que se hayan en cierta forma combinados. Este fenómeno se da en otro entre soberano y, como ninguno de los Estados cede en sus pretensiones, de cobrar

el impuesto, que de acuerdo con su criterio le corresponde,
surge la doble imposición.

2.- ANTECEDENTES.

El desarrollo del Estado moderno está basado, y es congruente, con el complejo desarrollo económico que ha sufrido la humanidad. Desde la remota época del hombre que se bastaba con los frutos que la naturaleza generosamente le entregaba; pasando por el desarrollo agrícola y minero que produjo ya rendimiento científico de esos frutos; a través de la explotación de la tierra por el trabajo del hombre y de la edad de la inventiva que creó los elementos de la producción, que trajo consigo la industrialización y la formación de los grandes capitales y trusts frente a la clase trabajadora desamparada; el Estado ha ido creciendo y definiéndose. Sus necesidades, cada día mayores, han sido satisfechas por una simple creciente administración fiscal que siguiendo la política que la época imponía, fué creando una serie de nuevos gravámenes a estas siempre renovadas fuentes de riqueza hasta llegar al complejísimo sistema fiscal de la época actual.

El hecho de que hoy en día se hayan desarrollado en forma tan diversa y complicada los diferentes factores económicos, no han sido causa para perder de vista sus partes básicas que siguen siendo las fuentes de riqueza que son gravadas por el impuesto moderno. La producción, la distribución y el consumo son gravados en una u otra forma, por impuestos directos o indirectos, contribuyendo así cada

fase de la producción de riqueza al sostenimiento de los gastos del Estado,

La explotación básica de materia prima, agrícola, pesquera o ganadera; la transformación en sus distintas fases hasta llegar al producto acabado; el transporte de diferentes productos de un lugar a otro; el crédito; el servicio prestado; el consumo; la venta de primera mano, al mayoreo o al menudeo y todas las demás fuerzas económicas que encajan dentro de los conceptos económicos fundamentales que crean una riqueza son gravados por el Estado moderno.

Fijar antecedentes históricos remotos a este fenómeno es imposible, pues es producto de los más variados y complejos factores de índole moderno. Factores en su mayoría económicos, que han puesto las bases para su desarrollo. La industrialización del siglo pasado; el liberalismo que fomentó la creación de las grandes fortunas capitalistas y el nacimiento de cartels y trusts que habían de imponer métodos de control económico a los países, que por razones socio-históricas quedaron sin desarrollar, de tal índole que han creado la gran interdependencia económica que hoy existe.

Es indudable que la política financiera que ha sido motivo de estudios científicos desde hace varios siglos, se encuentra sujeta a barreras que limitan su radio de acción considerablemente, pues el libre juego de las leyes -

económicas hacen ciertos sistemas impositivos inaplicables. La incosteabilidad o la injusticia que provocan las hacen contraproducentes, porque el fin perseguido, el cobro del impuesto, no se lograría.

El sujeto pasivo buscaría la evasión del impuesto directo por diferentes medios a su alcance o rehusaría a adquirir artículos de consumo que fuesen gravados excesivamente por impuestos indirectos evitando así el pago del impuesto.

Otra barrera está constituida por la interdependencia económica antes apuntada, hecho inegable y acrecentado enormemente en este siglo. La formación de los grandes capitales; el desarrollo constante y acentuado de la técnica, que ha facilitado la intercomunicación por medio de las innovaciones constantes en los medios de transporte, radiotelefonía, telegrafía, etc.; el control financiero ejercido por los grandes centros bancarios donde se concentran los comisionistas que manejan realmente los mercados mundiales a través de la compra y venta de valores, sólo algunos de los elementos que han facilitado dicha interdependencia.

Hoy en día, el capitalista desea invertir su dinero en países subdesarrollados por múltiples motivos, entre los cuales se encuentra el consabido de buscar un rédito más alto a su inversión; el deseo de ayudar al desarrollo económico de estos países, más por su egoísmo propio que por

otra razón, al crear así y sostener indirectamente nuevos mercados que cuenten con los medios económicos suficientes para adquirir los productos de exportación fabricados por estos mismos inversionistas. Hoy la desenfrenada carrera de producción bélica y la necesidad siempre creciente de nuevas fuentes de materia prima, impulsan a estos grandes capitales a buscar inversiones en países subdesarrollados para así asegurar su ventaja.

Razones políticas también motivan en algunos casos la exportación en masa de capitales en busca de dependencia económica, así como alianza incondicional, fase, esta última, aprovechada por algunos países últimamente (los afroasiáticos, especialmente) para extorsionar la ayuda económica amenazando identificarse con uno u otro de las grandes tendencias económicas que hoy imperan el mundo.

Es notorio que los grandes grupos de países económicamente subdesarrollados son los afroasiáticos y los latinoamericanos y por ende cuya dependencia económica es mucho mayor, sin poder dejar de reconocer que cada día estos países buscan su mejoramiento industrial aspirando primero a satisfacer sus necesidades propias y más tarde convertirse a su vez, en explotadores de productos. Ahora bien, entre estos países se cuenta México, que aún cuando busca afanosamente avanzar con pasos firmes hacia su industrialización, aún es un país pobremente desarrollado -

en su industria, especialmente la pesada, que depende -- principalmente de su exportación de materias primas para sostener su balanza de pagos. Su producción agrícola que aún no alcanza la meta deseada es muchas veces tan improductiva que requiere la importación de productos agrícolas de primera necesidad para la subsistencia del país.

Los factores aquí numerados y muy especialmente -- la interdependencia económica, limitan y norman la actividad y la política financiera de cualquier Estado.

3.- DEFINICIONES

Nos hemos adelantado, dando la definición, de la doble tributación, en un lugar donde la necesidad de introducción lo hizo menester. En esta parte daremos la definición de conocidos tratadistas, tanto nacionales como extranjeros, del tema en estudio.

Schaeffel (1) sostiene "doble imposición internacional, es un impuesto causado sobre la misma persona, sobre los mismos bienes o sobre iguales rentas, por dos autoridades fiscales distintas que obran en representación de Estados soberanos"

Flores Zavala (2) nos dice "existe doble tributación cuando una misma persona por un mismo objeto está sometida al impacto directo de dos o más impuestos"

En otra de sus obras el maestro Flores Zavala (3) nos amplía el concepto y dice: "la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya que los establezca una misma entidad o bien -- por que concurren a esa fuente dos o más entidades diversas".

Fischer (4) sostiene que sólo hay doble imposición si la carga emana de las legislaciones fiscales aplicadas por dos autoridades financieras distintas, pero de igual orden o jerarquía interna o internacional.

T. Von Eheberg (5) sostiene: "existe doble imposición en sentido estricto cuando dos o más soberanías fis--

cales independientes gravan al mismo contribuyente con ocasión de un solo objeto impositivo, sin consideración alguna recíproca....La doble imposición la encontramos cuando el contribuyente es gravado con relación a la misma fuente por una o varias autoridades fiscales"

Luigi Einaudi (6) explica el fenómeno de la siguiente manera: "existe doble imposición siempre que se grava la renta sin deducción de sus gastos de producción o cuando, - sin razón suficiente dos municipios de un Estado o dos Estados gravan la misma renta derivada de una misma causa"

Benvenuto Griziotti (7) explica "que se incurre en la doble imposición cuando se verifica la reiterada imposición de la misma riqueza o del mismo contribuyente, siempre que la existencia de una única causa de imposición lo justifique o la exacción de un solo impuesto, o la de más de uno, pero sobre fracciones de la misma riqueza".

"Para que exista doble imposición nos dice Gabriel - de Usera (8) es preciso que se den tres condiciones:

- I.- Identidad del sujeto.
- II.- Identidad de renta gravada.
- III.- Identidad de causa.

El maestro Sergio Francisco de la Garza (9) dice que el problema de la doble tributación nace siendo un problema de aplicación de leyes en el espacio o sea que cada Estado - de la manera que le es posible, somete a atribución bienes-

y actos que a veces están situados o se originan más allá - de sus fronteras, dando lugar a la doble imposición que los tratados internacionales tratan de evitar"

El licenciado Hugo B. Margáin (10) opina que la doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo impuesto o ingreso obtenido por un contribuyente y se realiza solamente en la zona de coincidencia de las dos legislaciones de los Estados.

Según la opinión de Niboyet (11) "las leyes fiscales son el prototipo de las leyes territoriales. Las leyes fiscales de un país no se aplican en otro; cada uno de ellos, en virtud de sus propias leyes no exacciona las leyes más que en su propio territorio". Esto es, que acepta, la tesis del territorio como causa del doble impuesto.

4.- CONCEPTO DE SOBERANIA:

INTERNA Y EXTERNA.

Podemos situar históricamente este concepto solo después de la edad media, en la época considerada por muchos historiadores como la edad moderna pues, los atributos esenciales de la soberanía sólo pueden encontrarse en Estados modernos mismos que son fruto de la consolidación de los pequeños Estados feudales; de los territorios dominados por los señores que a su vez fueron el resultado del desmembramiento del Imperio Romano-Germánico.

Los poderes terrenales en lo político, y en lo moral, ejercidos por el Papado; el respeto al Emperador, la dominación territorial ejercida por los señores feudales que cada día alcanzaban mayor poder y todos estos en constante pugna, son factores que nos impiden hablar de soberanía en esta época, concepto que se caracteriza primordialmente por su atribución de poder supremo. En la época descrita había tantos poderes como opiniones se podían imponer por la fuerza de las armas. En la lenta desaparición del imperio y la destrucción y desconocimiento del podería papal, se inicia el advenimiento de las monarquías y la consolidación del Estado moderno. El Estado con sus componentes esenciales pueblo, territorio y poder de dominio (gobierno) pueden distinguirse casi en cualquier época, pero la idea moderna de la organización jurídica que proporciona los elementos normativos del mismo, -

la idea de autolimitación del poder soberano y el reconocimiento de la voluntad colectiva como elemento constitutivo del poder son fenómenos limitativos del Estado moderno. Junto a éstos fenómenos y consecuente a los mismos se ha desarrollado el de la soberanía.

Desde que nace este concepto y se desarrolla como factor formal del Estado, los estudiosos del Derecho lo han venido definiendo y encuadrando dentro de la teoría. Poder supremo del Estado, que en un principio se puso en manos del entonces sustentante del mismo, para constituir el absolutismo monárquico; después, a través de la revolución francesa, se establece su procedencia natural del pueblo, siendo una, indivisible, imprescriptible, inalienable e indestructible, pasando a los órganos representativos del Estado mediante un contrato (12).

Es, desde luego, el más alto, el supremo poder. No hay uno superior a éste. En lo nacional todos los súbditos están supeditados a ella y en lo internacional no hay Estado superior. Se tratan todos los Estados de soberano a soberano y es más, este orden internacional, está bajo el nacional, pues aún cuando los representantes del Estado celebren libremente tratados, éstos habrán de ser ratificados por el Congreso o Parlamento, auténticos representantes del pueblo del Estado de que se trate antes de que puedan figurar como fuentes de obligaciones y derechos. En el momento que un Estado es vencido en guerra y se le imponen las condiciones de

la paz, que él acepta incondicionalmente, ha dejado de ser soberano, pues un poder heterónomo se los ha impuesto.

La soberanía es también limitada, característica esta última que hoy en día no es ampliamente aceptada entre los juristas modernos. Jellinek (___), según García Maynez (13), sostiene que si fuese ilimitado, podría el Estado desaparecer el orden jurídico y lanzarse a la anarquía y así destruirse así mismo. La limitación se haya precisamente en la necesidad de que el poder del Estado sea un poder cuyo ejercicio esté normativamente regulado. "El Estado puede, es verdad, elegir su constitución; pero es imprescindible que tenga alguna. La anarquía es una posibilidad de hecho, no de Derecho" (14).

Finalmente encontramos como característica de la soberanía la capacidad de los Estados de organizarse, es decir, la facultad de ejercer su poder de acuerdo con una norma que emana de sí misma y la autonomía o sea "La facultad de darse a sí misma leyes y de actuar de acuerdo con ellas". (15) Estas leyes serán orgánicas y de comportamiento, las primeras dirigidas a la estructuración y funcionamiento del Estado y las segundas a normas las relaciones entre los particulares súbditos.

Estas son las principales características que definen la soberanía, aunque se podría todavía abordar el tema de la indivisibilidad del poder, trabajo demasiado largo y apartado de la finalidad de esta tesis. La soberanía inter-

nacional e indirectamente la interna, son las que se ven -
afectadas por los tratados que celebran los diferentes Es-
tados para la fijación de las reglas que buscan evitar la -
doble imposición.

5.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA,

SU DOCTRINA.

Para poder determinar el origen de la obligación tributaria nos vemos en la necesidad de incluir las opiniones de conocidos doctrinarios de la materia. Así tenemos que, para algunos autores, el fundamento de la obligación tributaria no es solo la necesidad económica del Estado, sino la existencia de atribuciones que explican una necesidad o bien la realización, de los fines del Estado que son básicos para la evolución política, económica y social de un pueblo, como consecuencia de su existencia, y por lo tanto, la de que contribuyan a cubrir las cargas públicas por los que son miembros de una comunidad o participar de los beneficios de ella.

Según Bielsa (16), "el poder impositivo es la esencia de toda entidad política, sea soberana, sea autónoma. Como es el caso de la Nación, soberana, o de las provincias que son autónomas".

Esto se fundamenta, como dijimos anteriormente, en la realización de los fines del Estado, que son fines jurídicos y sociales, de defensa nacional y de fomento, explotación y administración de los recursos naturales. Este interés general es colectivo por esencia, aunque a veces se diferencia respecto de ciertos individuos en mayor o menor grado, de la obra de interés colectivo.

El tratadista Flores Zavala (17) nos dice "el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la Ley, - el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios - económicos para realizarlos. Es decir, la justificación o - el fundamento no es sólo la necesidad sino propiamente la - existencia de atribuciones que explican esa necesidad de -- dinero.- Esto significa que sí el Estado desarrolla atribu- ciones que corresponden al pensamiento político colectivo,- el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesaria- rios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario. No habrá, entonces, la investigación de la justificación del impuesto o constatar la existencia de la necesidad económica por parte del Estado, sino que deberá - extenderse a determinar si esa necesidad corresponde a una atribución justificada, de acuerdo con el criterio político jurídico y filosófico de la colectividad".

Griziotti (18) nos dice que la "causa" se basa en - los beneficios o ventajas generales o particulares que derivan al individuo de la pertenencia o subordinación política, económica o social al Estado.

El inglés Sir Josiah Stamp (19) sostiene que el impuesto que una persona debe pagar al Estado puede decirse -- que se divide en dos partes: Una que se debe por la específica protección y mantenimiento de fuentes particulares - de ingreso, y otra que se debe por los privilegios que el -

ciudadano mismo goza en su persona y residencia.

El licenciado Alfonso Cortina (20) ha dicho al respecto que "la tésis de que los impuestos deben dividirse -- teniendo en cuenta la específica protección de fuentes particulares de renta, y los privilegios de que goza un ciudadano, es una tésis que será válida en un mundo donde no hayan intereses nacionales adquiridos, donde un impuesto sobre la renta de naturaleza semejante exista en cada país. - Será válido en un mundo inexistente, teóricamente organizado, en el que reinará perfecta reciprocidad, en el que no hubieren opuestos intereses nacionales y en el que exista - una homogénea legislación univerversal reguladora del impuesto sobre la renta. "

Según la opinión del estimado maestro Serra Rojas - (21) "el Estado es una organización jurídico-política creada por la sociedad, dotada de un poder soberano y coactivo-suficiente para imponer unilateralmente sus decisiones y -- realizar sus elevados fines. Esta organización requiere -- para la satisfacción de las necesidades colectivas, de los medios materiales que únicamente los mismos individuos de la sociedad le pueden proporcionar"

6o.- CONCEPTOS RELACIONADOS CON

LA DOBLE IMPOSICION.

a) Imposición excesiva.

"Es, según Griziotti, cuando la cuantía del grávanen fiscal no está en relación y proporción con la causa de la imposición o con la propia capacidad contributiva de los individuos sometidos a grávanen". (22)

La relación que encontramos entre la imposición excesiva y la doble tributación se basa en que ambas son injustas y, en la mayoría de los casos, vá más allá de las posibilidades económicas de los sujetos que grava.

b) Imposición Desperecuada.

Griziotti (23), nos dice que la imposición desperecuada se dá cuando dos contribuyentes de igual capacidad -- contributiva se gravan desigualmente siendo el caso en que la internación de las rentas no corresponde en igual manera a las rentas reales. Como ejemplo podemos citar a la ley de impuesto sobre exportación de capitales del 29 de agosto de 1936 en la que intervinieron múltiples factores para evitar la salida del capital mexicano hacia el extranjero. -- En realidad no se aplica.

Es indudable que la imposición desperecuada atenta contra el principio conforme el cual, todos los individuos deben de ser iguales frente al impuesto.

c) Imposición Múltiple o Plural.

Se entiende por imposición múltiple o plural, la aplicación de varios impuestos al mismo sujeto por las diversas manifestaciones de capacidad constitutiva, o sea - que el mismo sujeto puede estar gravado por el impuesto - predial, sobre la renta, y sobre el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Opinamos que esta figura impositiva no es parcial o anormal ya que el Estado puede imponer esta forma con sistema y orden. No se asemeja a la doble imposición ya que éste se dá cuando se grava el mismo sujeto dos veces por la misma actividad. En la imposición múltiple se -- van gravando de acuerdo con la ley y la función de que se trate.

d) Sobre Imposición o Yuxtaposición.

Según Einaidi (24) "la renta de un establecimiento industrial puede ser gravada por el Estado, las provincias y el municipio sin existir en ello la doble imposición".

"Es verdad, que sobre la misma recaen tres impuestos diferentes, pero no obstante, no se puede hablar de -- triple imposición porque los tres entes tienen soberanía - tributaria sobre la misma renta, los tres presentan servicios de carácter diferente y cada uno de ellos tiene derecho a establecer sus impuestos. En este caso no se puede

hablar de la institución de la doble imposición, sino de la institución de la doble o múltiple imposición, sino de la institución de la sobreimposición que es legítima.

Es necesario que aclaremos que la tesis expuesta, sólo es admitida en México como doctrina, ya que la constitución trata de evitar esta concurrencia impositiva. En otra parte de este trabajo se explica la técnica mexicana.

CAPITULO II

LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL INTERNO.

- I.- Antecedentes.
- 2.- Concepto
- 3.- Legislación sobre obligación tributaria interna.
- 4.- Casos de doble tributación interna:
 - a) Entre Federación y Estados
 - b) Entre Estados y Municipios
- 5.- Las Convenciones Nacionales Fiscales.
- 6.- Posibles soluciones.

I.- ANTECEDENTES.

El problema de la doble imposición se dá, como dijimos anteriormente, en los Estados Federales, dentro de los que se encuentra México.

Se hubiera solucionado el problema, o mejor dicho, nos dice Flores Zavala (25), no se habría presentado, si las Constituciones que ha tenido la República hubieran determinado el campo impositivo de ellas; pero las Constituciones de 1857 y de 1917 deliberadamente no hicieron esta delimitación de los campos impositivos, ya que siguiendo el ejemplo de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica --- que tampoco hace esta delimitación, precisamente para dejar en la posibilidad, tanto a la Unión como a los Estados para establecer los impuestos necesarios para cubrir sus necesidades, con la única excepción de los impuestos sobre exportación e importación que son exclusivos de la Unión y que los Estados solo pueden establecer con el consentimiento de aquella. El primer párrafo de la sección VIII de la Constitución Americana dice: "El Congreso estará facultado para imponer -- y percibir contribuciones, derechos, impuestos y sisas con el fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y el -- bienestar de los Estados Unidos".

El Federalista, periódico norteamericano donde escribía Alejandro Hamilton, nos dice que "la necesidad de una --- jurisdicción concurrente, en ciertos casos, resulta la división del poder soberano. Las facultades concurrentes dan --

lugar a que un impuesto sea oportuno en cuanto que concurriría con uno ya establecido, pero que habría imposibilidad constitucional para hacerlo".

La tesis de Hamilton se resume en los siguientes -- puntos:

1.- Cualquier división de las fuentes de ingreso --- sería en perjuicio de los grandes intereses de la Unión, al limitar a los Estados Federales.

2.- La doble imposición daría como resultado el que se sofocara a la industria y el comercio, por lo que se re-- comienda llegar a un arreglo.

3.- Un gobierno debe de poseer los medios para la - entera realización de los fines que se sometan a su cuidado, por lo que es soberano para delimitar lo que considere necesario a fin de realizar sus objetivos.

4.- Como la obligación de dirigir la defensa nacio-- nal y de asegurar la paz pública implica la erogación de fon-- dos que nunca serán menores a aquellos que exija la nación.

5.- Como los ingresos del erario tienen por objeto -- el satisfacer las exigencias nacionales, es necesario que --- posea amplios fondos que le permitan cumplir con la obliga- - ción contraída.

6.- Con base en lo anteriormente expuesto, es neces-- ario que la Federación posea poderes ilimitados para recaudar- fondos, y que los fines colectivos estén antes de los parti--

culares, por lo que deberá de ceder algunas de sus facultades en favor de los Estados.

Las Constituciones mexicanas de 1824 y de 1857 siguieron fielmente a la de los Estados Unidos. Hubieron serios problemas sobre la delimitación del campo de acción de los tres poderes geográficos, pero fué hasta que don Ignacio L. Vallarta dió su voto, cuando se definió con más seriedad la competencia.

Tomando como base a las Constituciones del vecino país del norte, Vallarta (26), dijo que debíamos copiar textualmente el sistema "científico y filosófico" del país vecino. La competencia de la Federación sería delimitada por aquella que los Estados no ejercieran pues "darle a la Federación amplios poderes en minimizar a las legislaturas locales y por lo tanto violar su esfera de competencia". "Se llegaría a tar poder Federal que las leyes impositivas de los Estados serían abolidas so pretexto de unificar a la Federación, destruyendo así a la soberanía estatal".

Según la opinión del maestro Felipe Tena Ramírez (27), "la tesis de Vallarta implantaba la anarquía en materia fiscal, pues si en los Estados Unidos la prudencia legislativa dirigida por los electores en los comisios, podía servir para no extenuar las fuentes gravadas por ambas jurisdicciones, en México la codicia de la Federación y la pobreza de los Estados iban a competir en la exacción de los impuestos".

Es necesario que se tome en consideración, para poder juzgar a Vallarta, el hecho de la realidad de México -- y su Constitución. Los Estados Unidos eran un cuerpo de -- colonias dividido, de diferentes colonias europeas, mien--- tras que México era un todo nacional. La actuación del le- gislador estadounidense fué la de unir, por eso el federalis- mo funcionó, pues los Estados Unidos trataban de dejar a sal- vo su soberanía local frente a la Federal. En México se --- trató de dividir el todo que dependía de la corona española. Esta división fué con base en el sistema del país del norte. En materia tributaria se presentaron problemas muy diferen- tes, con relación a los que se presentaron en los Estados -- Unidos. Podemos decir que el movimiento en los Estados Uni- dos fué de afuera hacia adentro mientras que en México fué - de adentro hacia afuera.

Con lo anteriormente dicho, tratamos de explicar el- porqué la Federación es amplísima en sus funciones, mientras que los Estados son limitados y políticamente centralizados. El Federalismo, de acuerdo con la doctrina, no puede existir en este México acostumbrado a tomar sus decisiones políticas fundamentales desde la Ciudad de México. Esto se proyecta a nivel tributario al ampliarse día con día las funciones fe- derales.

2.- CONCEPTOS.

El problema de la doble tributación se dá, como - dijimos anteriormente, en los Estados Federales, dentro - de los que se encuentra México.

El asunto en estudio se presenta cuando hay concu^urrencia de gravámenes en la misma fuente, de tres sujetos activos que son: La Federación, los Estados y los Municipios; los Estados y la Federación son entes con poder le^gislativo suficiente para establecer los impuestos que - - crean necesarios para cubrir sus presupuestos. Los muni^{ci}pios dependen de las legislaturas de los Estados que son las que fijan por medio de las normas estatales, los ingre^sos de aquéllos y la forma de su obtención.

Podemos decir también la doble imposición interna^l es el reiterado gravámen de una misma fuente, por dos o -- más impuestos, sea por una misma entidad, o por varias de^llas dentro de una federación.

Esta definición, poco técnica por cierto, deja de^{se}r genérica en el momento en que ennumeramos casos espe^cíficos, aunque, servirá por el momento, pues al estudiar^{se} enseguida sus diferentes aspectos, esperamos aclararla más.

3.- LEGISLACION SOBRE OBLIGACION

TRIBUTARIA INTERNA.

El presente trabajo quedaría incompleto si se omitiesen los criterios que sobre la materia han quedado las Constituciones mexicanas de 1857 y la vigente de 1917. De esta manera tenemos que en la Constitución de 1857 en su artículo 31 ponía como obligación para los mexicanos. II.-- El contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El artículo 69 de la anterior Constitución, la de 1857, decía: "El día penúltimo del primer periodo de sesiones, presentará el Ejecutivo a la Cámara de Diputados el proyecto de presupuesto del año próximo siguiente y las cuentas del anterior. Estas tendrán que pasar a una comisión de cinco miembros, nombrada el mismo día, la cual tendrá la obligación de examinar dichos documentos y presentar dictámenes sobre ellos en la segunda sesión del segundo periodo". (28).

Artículo 33: "Los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera que dispongan las Leyes, y de obedecer y respetar las instituciones, Leyes y autoridades del país, sin poder intentar otros recursos que los que las leyes concedan a los mexicanos".

La actual Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dice en su artículo 31, fracción IV: "Son --- obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Artículo 73, fracción XXIX.- El Congreso tiene facultad: XXIX.- para establecer contribuciones sobre....

La Constitución Mexicana, nos dice el maestro Margáin Manautou (29), enumera quienes son los sujetos activos de la Ley mexicana. Conforme a la Constitución Mexicana la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados y los Municipios; con la diferencia de que solo los dos primeros poseen plena capacidad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que le señalan las legislaturas de los Estados, según la fracción II, del artículo 115 de la propia Constitución.

Fuera de la Federación, los Estados y los Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

El maestro Serra Rojas (30), nos dice que la Constitución en su artículo 73, fracción XXIX indica que "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de --

estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas de los Estados fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en la proporción que la ley secundaria local lo determine. - Las legislaturas locales fijarán el porcentaje que se deberá cobrar por concepto de energía eléctrica"

Algunos de los casos de doble tributación que contempla nuestra ley son los que a continuación se exponen, aunque éste es sólo un breve paréntesis dentro de la innumerable lista que se podría citar.

Según la opinión del maestro Flores Zavala (31), la doble tributación se dá en la ley mexicana, como ejemplo muy claro, al gravar por un lado a la sociedad, persona moral, y por otro lado a sus socios, personas físicas o en algunos casos también personas morales.

Sobre este particular el maestro Roberto Mantilla -- Molina (32), nos dice que la personalidad de una sociedad es independiente de las personalidades de los miembros que la constituyen y que ha sido criterio de la Suprema Corte de -- Justicia de la Nación el gravarlos por separado.

Es nuestro particular entender que no existe doble-- imposición de éste caso ya que se gravan dos personas diferentes: Por un lado la sociedad y por otro las personas físicas que la constituyen. Lo que sí debemos aclarar es que la Ley hace demasiado gravosa la actividad al cobrarle a am bos, cuando en realidad lo ideal sería que solo se le cobra

se a una de las personas, pero como ambas llenan diferentes supuestos de la ley, es aceptable el que se grave a ambas.

Las sociedades pueden ser de capital o de personas. Las de capital atienden a la cantidad de dinero que ha sido exhibido y pagado, no interesa saber quién es el propietario de la acción, e inclusive circulan, algunas veces, -- al portador. La sociedad de personas es la que atiende al socio como individuo, como persona. Casi siempre se dá con acciones nominativas y buscan el control del socio para efectos del fin social y fiscales.

Por lo que hemos dicho, podemos deducir que en el caso de las sociedades por capitales lo que se vá a gravar son los ingresos que tenga la participación del capital o sea el aumento de capital por una operación comercial es -- gravado. En el caso de las sociedades por personas lo que se vá a gravar son los ingresos que las personas físicas -- tienen en su patrimonio. Como dijimos anteriormente, no -- vemos con claridad el ejemplo que cita Flores Zavala.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en los siguientes casos:

Pag. 1026, volúmen 2, apéndice al tomo CXVIII del -- Semanario Judicial de la Federación:

"La Constitución General no opta por una limitación de la competencia federal y la estatal, para establecer -- impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas pre-- misas fundamentales son las siguientes:

a) Concurrencia impositiva de la Federación con los Estados en la mayoría de la funete de los ingresos - (artículo 73, fracción VII y 124);

b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias de la Federación (artículo 73 fracciones X y XXIX)

c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118).

Esto significa que se regresa a la tesis de Vallarta.

En otras tesis de jurisprudencia se sostiene lo mismo. Se pueden citar:

1.- Amparo en revisión No. 310/1953 promovido -- por construcciones Alpha, S. A. y coagraviados, pag. 889, volúmen II, tomo CXX del Semanario Judicial de la Federación. (sobre materia tributaria).

2.- Amparo en revisión No. 5728/1945 pag. 1447 -- del tomo XC del Semanario Judicial de la Federación. (sobre leyes del trabajo).

3.- "La Ley General de Instituciones de Crédito y Establecimientos Bancarios del 31 de agosto de 1936 establece a qué clase de impuesto están sujetas las instituciones de crédito, y por lo mismo, de acuerdo con la citada ley en su artículo 251, que es Federal, porque solo-

la legislación federal puede legislar en materia mercantil, cualquier otro impuesto que a las citadas instituciones se exija, ya que por los Estados o por los Municipios, con apoyo en una ley local, viola en perjuicio de la institución afectada, las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales" (Comisión Monetaria, S. A. Banco de México, S. A. tomo XXXII, pags. 2021 y 2176; Banco de Montreal, tomo XLV, pag. 951; Caja de Préstamos para Irrigación y Fomento de la Agricultura, tomo LVII, pag. 133, Banco Nacional de Crédito Agrícola, tomo LXXXI, pag. 1159 apéndice al tomo LXXI, pag. 1159 del Semanario Judicial de la Federación, Primera parte, volúmen segundo pag. 840).

Los impuestos sobre petróleo que establece la ley número 47 del Estado de Veracruz, son inconstitucionales, toda vez que la Constitución Federal faculta sólo al Congreso de la Unión para legislar sobre materia de petróleo, inclusive para fijar los impuestos relativos, y el Estado de Veracruz no puede constitucionalmente, hacer lo mismo a menos de invadir la esfera de la autoridad federal". -- (Núñez de Quintana, María; Núñez, Manuel; Guzmán, Gilberto. Tomo XLV, pags. 2042, 2138 y 4701; Compañía Mexicana de Bienes Inmuebles, apéndice al tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación. 2a. parte, vol. II pag. 1156).

4.- CASOS DE DOBLE TRIBUTACION INTERNA:

A) ENTRE FEDERACION Y ESTADOS.

B) ENTRE ESTADOS Y MUNICIPIOS.

El concepto de Estado Federal que nos dan Mouskheliy y Borel, creemos que coincide con nuestro concepto que sobre el particular tenemos; así dicen que "un Estado Federal es - aquel que se caracteriza por una descentralización de forma - especial y del grado más elevado que se compone de colectivi - dades miembros dominados por él, pero que poseen autonomía - constitucional y participan en la formación de la voluntad - federal, distinguiéndose de éste modo de todas las demás co - lectividades públicas inferiores" y Borel agrega: "Los que - caracteriza al Estado, es la cualidad de ser soberano, es de - cir el derecho a determinar libremente su propia competencia. Por eso en el Estado Federal, los Estados miembros no son so - beranos, sino provincias descentralizadas o autónomas, que -- gozan de la capacidad de participar en la voluntad nacional". (33).

La imposición de un Estado a sus súbditos amén de ser necesaria para su sostenimiento, funcionamiento y crecimiento es un acto definitivo de soberanía pues entraña una función - inherente al Estado, actuando como poder supremo, que es la - legislativa. Por lo tanto, dado el desarrollo y funcionamien - to de los Estados Federales, podemos señalar tres casos de -- concurrencia, a saber:

a).- Cuando un Estado Federal, en una misma entidad soberana, grava la misma fuente (Federación o Estado).

b).- Cuando un Estado Federal grava la misma fuente con sendos impuestos de la Federación y algún Estado Federado.

c).- Finalmente, cuando un Estado Federal, algunos de los Estados Federados y un Municipio concurren en gravar la misma fuente.

A.- Gravados por una misma autoridad. El primero de estos casos que tratamos ya someramente, al discutir las diferencias y diferentes definiciones de doble imposición, opera en el caso de un impuesto fijado por una misma entidad que grava reiteradamente una misma fuente. Este ejemplo lo tenemos en el caso de la doble imposición que nace del reiterado gravamen de la producción de ciertos minerales como el oro concurrente con la exportación del mismo metal. Claro que en vista de la crisis nacional de la minería y mundial del oro, el mismo gobierno trata de solucionar el problema mediante subsidios a la producción, que alcanza hasta un 75% del valor calculado del mineral y algunas veces hasta más.

Es claro que, en muchos de estos casos, la autoridad legislativa busque con otros fines in mente, crear dobles im posiciones.

Flores Zavala, en su libro antes citado, apunta algunas:

I.- Fines Sociales. Tratar por ejemplo, de evitar --

la salida de capitales. Así la Ley de Impuestos sobre el Ausentismo del 14 de febrero de 1934 y la que la substituyó Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales del 29 de agosto de 1936, buscaban este fin. Se creaba una doble imposición por concurrir la Ley del Impuesto sobre la Renta con cualquiera de las anteriores, en gravar una renta producida en México y luego enviada por él, a otro lugar. Esta duplicación buscaba, precisamente, evitar la salida de esas rentas.

2.- Otro fin de la doble imposición es graduar la imposición creando un nuevo gravámen sobre la misma fuente en vez de aumentar las cuotas de la ya establecida y así agotar en mejor forma la capacidad contributiva del sujeto.

3.- Mediante este sistema se busca también la mayor equidad en la imposición, teniendo en cuenta la capacidad contributiva de las industrias y del comercio frente al de los individuos. Es el caso, por ejemplo, del impuesto obtenido por una emisión de obligaciones de una sociedad, que aumenta con esta fuente de ingresos, su capacidad económica, mientras que un préstamo a particular, disminuye la suya. Claro que el individuo también puede incrementar su capacidad económica si emplea el importe de lo prestado, no para el consumo, sino para aumentar la producción y en este caso no sería criticable imponer el producto del préstamo.

4.- Finalmente, el caso antes citado de la exportación del mineral oro.

B.- Cuando en los Estados Federales, Federación y Estado son los que crean la doble imposición gravando una misma fuente. Por lo que respecta a este segundo caso, o sea el de la doble imposición producida por la concurrencia de la Federación y los Estados federados y siguiendo el camino trazado por el autor que citamos, debemos señalar que el mayor problema existe en que no aparece una delimitación específica en la Constitución que abarque todos los impuestos en cuanto corresponde al Estado o al gobierno federal.- Hay algunos artículos que sí especifican limitaciones para uno u otro, pero no abarca todos los impuestos.

Según Flores Zavala, las principales soluciones a los problemas que sobre doble tributación se encuentran en nuestras leyes secundarias, se dan en la Constitución Federal de la siguiente manera:

I.- El principio constitucional es el de la concurrencia de las facultades de la Federación y el de los Estados en materia impositiva. (artículo 31, fracción IV), -- salvo en los casos de limitaciones específicas, que se dan de dos maneras:

- a) Numerando expresamente ciertos impuestos (artículo 73, fracción XXIX).
- b) Concediendo a la Federación facultad exclusiva para legislar en ciertas materias que, implícitamente entraña la facultad de gravar, pues los impuestos sólo pueden --

crearse a través de la función legislativa (artículo 73, -- fracc. X).

2.- Prohibiendo a los Estados procurarse arbitrios- de ciertas fuentes (art. 117).

3.- Hay impuestos que los Estados pueden establecer sólo con la autorización del Congreso de la Unión (art. 118)

4.- La Federación no puede impedir el establecimien- to de ningún gravámen, que la Constitución no haya cedido - expresamente en su favor.

5.- La Federación no puede facultar a los Estados - para establecer impuestos sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la Federación.

C.- En los Estados Federales cuando son Estados y -- Municipios los que gravan. En México, como dijimos anterior- mente, no es un problema que pueda llegar a plantearse pues, constitucionalmente, cada Estado fija los ingresos del Muni- cipio y las fuentes de donde puedan obtenerlos. Si existie- se doble imposición, tendría que clasificarse como creada -- por una misma autoridad, o sea el primer caso expuesto.

5.- LAS CONVENCIONES NACIONALES FISCALES.

Todos los esfuerzos para solucionar el problema en estudio se vieron coronados con relativo éxito por las - - tres Convenciones Nacionales Fiscales.

La primera de las Convenciones Nacionales Fiscales se celebró el 10 de agosto de 1925, siendo Presidente de - la República Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda el Ingeniero Alberto J. Pani. Se llegaron a las siguientes conclusiones:

1.- Se recomienda la adición a la Constitución General de la República en los siguientes términos: "Cada - cuatro años, o cuando lo crean necesario la mayoría de los Estados, o el Ejecutivo Federal, se reunirá en la Capital de la República una Convención integrada por un represen-- tante de cada uno de los Ejecutivos de los Estados y por - representante del Ejecutivo de la Unión. Esta Convención se ocupará de proponer los impuestos que deban causarse en toda la república de uniformar los sistemas de impuestos y de establecer la competencia de las distintas autoridades - fiscales.

Las decisiones tomadas por la convención serán obligatorias para los poderes locales y Federales cuando hayan sido aprobadas por el Congreso de la Unión y por la mayoría de las legislaturas de los Estados. Cuando el Congreso de la Unión o alguna de las legislaturas locales no resuelva -

sobre el objeto de alguno de los impuestos en la siguiente -
convención se tomará en cuenta esto para someterlo de nueva-
cuenta a la votación de los miembros que la integran.

II.- Se recomienda la adición de la fracción III, --
artículo 117 de la Constitución General de la República en -
los siguientes términos: "El gobierno Federal, sin embargo, -
proporcionará a los gobiernos locales y municipales, estam---
pillas reselladas con el nombre de cada Estado o Municipio -
para que tales estampillas, con la contraseña local que le -
corresponda, se emplee en el cobro de la participación que -
dichas Entidades tengan en los impuestos Federales".

III.- Se recomienda al Ejecutivo Federal que organi-
ce un cuerto consultivo fiscal que se encargue de:

A).- Facilitar la ejecución de los acuerdos tomados-
por la Convención Nacional Fiscal, sugiriendo a los gobier--
nos Locales los medios más expeditos para realizar las refor-
mas fiscales aprobada por esta Primera Convención Nacional -
Fiscal, que deberán de servir de base a nuevas Convenciones.

B).- Estudiar el curso de la aplicación de estos - -
acuerdos reuniendo y comunicando a las autoridades locales--
las leyes, disposiciones y demás datos estadísticos condu---
centes.

C).- Preparar el trabajo de las futuras Convenciones.

D).- Investigar nuestros recursos naturales o inex--
plotados, con el objeto de que los futuros planes hacendarios
deban fijarse sobre la base de aumentar los impuestos solo en

el caso de que aumente la riqueza pública.

IV.- La distribución de los impuestos de acuerdo con las bases que ponemos a continuación.

V.- La Federación no podrá distraer sus ingresos en subvenciones a los Estados o en servicios exclusivamente locales.

VI.- Los ingresos municipales deben destinarse exclusivamente al servicio de la municipalidad.

VII.- Los acuerdos tomados por la Convención deberán ponerse en vigor a la mayor brevedad y el proyecto de distribución antes recomendado empezará a surtir sus efectos el día primero de enero de 1927.

VIII.- Indíquese al Gobierno Federal que es para los Estados de capital interés el que se les entreguen las participaciones que les correspondan por impuestos ya en vigor.

IX.- Pídase a los Estados que envíen al Departamento Técnico Fiscal de la Secretaría de Hacienda todas las leyes fiscales que hayan expedido para que éste, a su vez, las haga del conocimiento de los demás Estados".

La Segunda Convención Nacional Fiscal se celebró-- siendo Presidente de la República el Ingeniero don Pascual Ortíz Rubio y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani. Esta Convención tuvo cuatro finalidades:

I.- Revisión de las conclusiones de la primera - -

Convención Nacional Fiscal.

II.- Estudio del problema de las jurisdicciones -
fiscales de la Federación, de los Estados y de los Munici
pios.

III.- Determinación de las bases de unificación--
de los sistemas locales de tributación y de la coordina--
ción de ellos con el sistema federal.

IV.- Estudio y determinación de los medios más --
adecuados para la ejecución de decisiones de la asamblea-
y constitución del órgano más capacitado para encargarse-
de ellos.

Por oficio del 4 de octubre de 1947, siendo Pre--
sidente de la República el licenciado Miguel Alemán y --
Secretario de Hacienda el licenciado Ramón Beteta, se ci-
tó a la Tercera Convención Nacional Fiscal. Se inauguró-
la sesión el 11 de noviembre de 1947. Las conclusiones -
a las que llegó versaron sobre los siguientes temas:

I.- Impuestos sobre sueldos y salarios.

II.- Impuestos sobre Herencias y Legados.

III.- Impuestos sobre la propiedad raíz.

IV.- Impuestos sobre agricultura y ganadería.

V.- Estudios sobre los arbitrios locales y esta--
tales en los que pueda haber menoscabo de la Federación.

6.- POSIBLES SOLUCIONES.

Las principales razones para evitar la doble imposición son, por un lado, la grava injusticia que se causa al gravar doblemente una misma fuente, ésta se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con sólo un impuesto, faltándose así a los principios de "proporcionalidad y equidad" en el cobro del impuesto. Además, se crea una situación de desequilibrio económico pues tienden todos los causantes a buscar alguna forma de evadir esta doble carga.

Por otro lado tenemos el entorpecimiento del desarrollo económico y de la libre fluctuación de capitales, tan necesario para el rápido crecimiento industrial. Este fenómeno se produce así mismo y en forma más acentuada, en la doble imposición internacional.

Hay que buscar las fórmulas para evitar esta doble imposición que por lo que respecta al doble gravámen producido por una sólo autoridad, es fácil de corregir si esa autoridad legisla en forma congruente siguiendo los diferentes criterios que la experiencia le dá y gravando equilibradamente los diferentes renglones impositivos en forma equitativa.

El tratadista Margáin Manautou (34), nos sugiere algunas soluciones:

a) Que constitucionalmente sólo la Federación tenga facultades para establecer contribuciones y que de éstas otorgue un rendimiento a los Estados.

b) Que constitucionalmente solo los Estados puedan - establecer contribuciones y de su rendimiento concedan par-- ticipación a los Municipios.

CAPITULO III

LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

- I.- Antecedentes.
- 2.- Definición.
- 3.- Criterios en que se dá la Doble Imposición.
- 4.- Esfuerzos internacionales por controlar el problema por medios:
 - a) Unilaterales.
 - b) Bilaterales.
- 5.- Posibles Soluciones.

I.- ANTECEDENTES.

Los antecedentes históricos que encontramos al estudiar la doble imposición, no se remontan mayormente en el tiempo, pues es un fenómeno tributario fruto de una serie de factores que aunque diferentes entre sí, se han conjugado para producirlo recientemente.

Por un lado, los conceptos modernos de Estado y soberanía han constituido el punto de partida para la aplicación de Leyes Fiscales, que junto con el gran desarrollo económico de las potencias capitalistas y la expansión de estas mismas, facilitados por los adelantos de la civilización, como son el mejoramiento acelerado de los medios de transporte y telecomunicación y un deseo vehemente de muchos de estos países de comercial con e invertir capitales en otros, han sido factores de éste fenómeno.

Por otro lado tenemos el estancamiento económico de ciertos países por razones sociológicas, históricas y técnicas de extrema complejidad, que han creado campos fecundos para la inversión extranjera, en un deseo de esos países subdesarrollados de superarse. Desde luego hay múltiples diferentes factores, tanto económicos como políticos, que se suman para producir la doble imposición; el control mundial de la producción por los grandes centros financieros; la debilitada situación monetaria mundial; la lucha por mercados y --

los cada día mayores impuestos en países capitalistas de gran desarrollo, que ahuyentan los grandes capitales que se invierten en países que dan mayores facilidades fiscales y permiten una mayor utilidad, son apenas algunos de los que se pueden esbozar.

Todos estos factores, y algunos más, como ya se dijo, producen la doble imposición internacional, problema que vá constituyéndose día a día en grave preocupación de los Estados que lo sufren, los cuales se mortifican cada vez más para erradicarlo, pues contraría los principios de equidad y proporcionalidad en el cobro de los impuestos y crea un ambiente de resentimiento en el contribuyente, quien por todos los medios busca la evasión del pago. Cada día se busca con mayor ahínco ayudar, mediante un plan inteligente y coordinado, al desarrollo cabal de todos los países económicamente atrasados; planes cuyo objeto principal es buscar la supresión de la doble imposición internacional.

2.- DEFINICION.

La definición de la doble imposición internacional puede ser planteada desde muchos y muy diferentes puntos de vista. Para nosotros la Doble Imposición Internacional es la reiterada imposición de la misma fuente o el mismo sujeto por dos Estados Soberanos (internacionalmente), con sendos impuestos.

Ahora bien, hay necesidad de especificar que estos Estados han de ser soberanos internacionalmente hablando, - pues el Estado Federal ha sido objeto de estudio previo. - Los Estados soberanos, a que de aquí en adelante hemos de referirnos, lo son en el campo internacional, o sea, en el consorcio mundial de naciones.

Finalmente, creo prudente mencionar la definición del Licenciado Hugo B. Margáin (35), tratadista mexicano, - de amplia experiencia en materia fiscal: "La doble imposición en el campo internacional, nos dice, se presenta cuando dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente provocándose una situación de injusticia que puede remediarse mediante un tratado". Para solucionar este problema, dice el autor, a través de un tratado, deberá dicho instrumento partir de la base de la legislación que tenga la órbita de menor influencia en su ley impositiva para así delimitar su coincidencia con la--

del otro país.

En resumen y previa consideración de estas diferentes definiciones, podemos concluir que la doble imposición es un fenómeno que se presenta cuando la legislación fiscal de varios Estados distintos coinciden en gravar con varios impuestos el mismo sujeto o fuente de riqueza, ya siguiendo criterios iguales o distintos para la fijación del impuesto, ya sea éste de igual o distinta índole.

3.- CRITERIOS EN QUE SE DA LA DOBLE

IMPOSICION INTERNACIONAL.

Dentro de los posibles orígenes del conflicto vemos que Leonel Pereznieto Castro (36), los enumera así:-

I.- Debe existir un cierto desarrollo dentro de las relaciones internacionales, así como intercambio comercial.

2.- Es necesario que la relación que se dá sea comercial o no, pero siempre de tipo jurídico y pueda ser regida por la ley de alguna de estas dos partes.

3.- En los Estados que no son federales no hay conflicto de leyes internas, porque los mismos sistemas se aplican en todo el territorio de ese Estado.

4.- Que los individuos y sus bienes se trasladen a través de otros Estados.

Diferentes criterios se siguen al gravar los Estados las distintas fuentes de riqueza imponible, tantos como criterios jurídicos hay para la imposición, pues muchos son los impuestos y variados. Según las necesidades de cada Estado, las formas de exacción de las mismas.

Así algunos consideran los impuestos como directos o indirectos, personales e impersonales y semipersonales; otros hablan de impuestos reales, personales, objetivos, - Todos estos diferentes conceptos llevan a crear diferentes

criterios que habrán de conducir, en su aplicación, a la doble imposición internacional.

Todos los diferentes criterios que aludimos, pueden resumirse en tres grandes tendencias que vamos a estudiar a continuación, a saber:

- a).- La sujeción personal.
- b).- La sujeción real y, finalmente
- c).- La teoría de la fuente gravable.

Los dos primeros, a su vez, se dividen en varios otros criterios que estudiaremos individualmente conforme vayamos tratando cada uno de ellos en el orden expuesto, para finalizar con algunos criterios aislados que -- han tomado más o menos arraigo en la actualidad.

A.- La sujeción personal.

Para definir este criterio, tenemos que partir -- de la base del concepto de impuesto personal o sea aquel que recae sobre ciertos sujetos que por sus características esenciales encajan en las condiciones especiales fijadas por esos impuestos y que sufren por ese motivo las -- variaciones que presenta dicho impuesto. Así la sujeción personal se define como "aquel que grava al sujeto por -- ciertas características personales que lo hacen caer dentro de las condiciones de sujeto del mismo" (37), principalmente son dos las condiciones específicas que abarcan este criterio: 1) El de nacional, y 2) El del domicilio o residencia.

I).- La nacionalidad.- Al tratar cada uno de estos campos específicos no pretendo alejarme mayormente del tema principal, pero si creo que sea necesario apuntar algunos conceptos distintivos de cada uno de ellos.

La nacionalidad puede definirse como "El vínculo jurídico-político que une al individuo con el Estado" (38), pues crea una serie de derechos públicos y políticos en favor del individuo, también crea una serie de obligaciones - entre las cuales la de contribuir a los gastos del Estado - está en principalísimo lugar, amén de prestar servicio militar y ocupar puestos de jurado popular, censor, consejal, - etc. entre otros, cuando se le es llamado.

Se discute ampliamente, pues el estudio de la nacionalidad de incluye por la doctrina, dentro del derecho internacional privado y es problema de resolución nacional o internacional. El ilustre catedrático francés J. P. Niboyet - (39) a quién por lo demás seguiremos en ésta parte, nos informa que aún cuando hay muchos que pretenden ver en éste tema uno de derecho privado, porque según algunos se encuentra regulado por normas de carácter privado, como es el Código Civil, o porque de él se derivan efectos de puro derecho-privado, no puede ser así porque así, como algunos países lo reglamentan con normas de derecho privado, otros lo hacen -- dentro de la Constitución o leyes especiales de orden público o político, además de que la naturaleza de cualquier fenómeno no varía porque se le coloque dentro de otros moldes.

Así hay muchos derechos de indubitable orden político que se encuentran en el Código Civil y por lo que respecta a los -- efectos de derecho privado que pueda tener la nacionalidad, -- basta decir que son más las derivaciones dentro del campo -- del derecho público, como son los derechos y obligaciones de carácter público individual y derechos políticos.

La nacionalidad es un concepto, por lo tanto, y por el momento, netamente nacional, porque corresponde a cada -- país, y no podría ser de otro modo, designar unilateralmente quiénes han de ser sus súbditos y quienes no. En el futuro -- debe ser posible que mediante tratados multilaterales se delimite este concepto, pero, por lo pronto, repito, es de índole netamente nacional.

Discute el autor aludido, la veracidad de la tesis -- que sostiene la nacionalidad de las personas morales, aeronaves y buques, pues afirma que es una ficción jurídica que jamás podrá acomodarse a la realidad.

Cita tres reglas fundamentales que abarcan el concepto de nacionalidad:

- 1.- Todo individuo debe tener nacionalidad.
- 2.- Debe gozarla desde su nacimiento.
- 3.- Puede cambiarla voluntariamente con el consentimiento del Estado interesado.

Los individuos sin nacionalidad son un problema pues, crean serias dificultades de orden jurídico para el país don-

de se encuentran. Cada día se hacen más escasos estos individuos, pues el control de nacionalidad y el hecho de que -- todo el mundo se divide hoy en Estados, han evitado este problema. Los vagabundos como gitanos, bohemios, tzingaros, -- etc. los que han perdido su nacionalidad a título de pena; -- los que han renunciado a ella o los que buscan adoptar una -- nueva nacionalidad habiendo perdido la suya son algunos casos de apátridas.

Como se puede apreciar, la teoría de la nacionalidad es básica en cuanto a la aplicación de impuestos, pues -- casi todos los países siguen este criterio aún cuando resulta a veces la más injusta, pues en el caso del inmigrado que se desvincula de su país de origen y se establece con su familia y fortuna en el país de inmigración, participando de -- los beneficios, protecciones y derechos del nuevo país, amén de tener una capacidad contributiva bien desarrollada, deberá pagar un impuesto al país de inmigración y no así al país de donde emigró, con el cual ya no tiene mayor contacto.

Vuelvo a decir que éste criterio se sigue en México, pues se encuentran consignados en la ley mexicana art. 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 13 de el -- Código Fiscal de la Federación.

2.- La residencia. Domicilio. Ahora pasamos a tratar el segundo criterio de sujeción personal e inmediatamente topamos con la distinción que hay que hacer, necesariamente entre los conceptos de residencia y domicilio pues aún -

cuando pudieran tener un significado gramatical semejante, -- jurídicamente no puede decirse que el legislador los tome -- como sinónimos.

La residencia podemos definirla como el lugar donde se está por más o menos tiempo sin la idea de permanecer indefinidamente en él. Puede que ahí se tenga la habitación o negocio, pero la nota distintiva de la permanencia es la que falta a este concepto. Lo contrario es la nota distintiva -- del concepto de domicilio que indica precisamente estabilidad establecimiento permanente o duración con ánimo de vivir en -- él.

Nuestra legislación así lo considera pues habla en el artículo 29 del Código Civil: "El domicilio de una persona física es el lugar donde reside, con propósito de establecerse en él", y solo después señala que "a falta de éste, el lugar en que tenga el principal asiento de sus negocios" y finalmente, "a falta de uno y otro, el lugar en que se halle"

Así la idea de permanencia es esencial para poder hablar de domicilio y esta se presume, "cuando se reside más -- de seis meses en él". Artículo 30 del Código antes citado.

Para efectos de la aplicación del criterio aquí tratado, los diferentes Estados, casi siempre, invocan esta idea -- de permanencia para aplicar la teoría del domicilio señalado -- el "establecimiento permanente", como factor decisivo en la -- determinación del mismo.

Ahora bien, al determinar el domicilio jurídicamente-

éste sufre, según la ley de que se trate, las más variadas - excepciones, por ejemplo: el domicilio legal, o sea el domicilio señalado en la ley para los incapacitados, menores de edad, funcionarios públicos, militares y sentenciados a reclusión. (artículo 32 del Código Civil).

El domicilio fiscal, que es el señalado para localizar la jurisdicción administrativa de la agencia de la Hacienda Pública ante la cual hay que cumplir las obligaciones fiscales y en donde se habrá de recibir toda clase de notificaciones con respecto a las mismas.

El domicilio convencional, que es el fijado por las partes de un contrato, para circunscribir la interpretación y cumplimiento del mismo a cierta jurisdicción, en preferencia a alguna otra.

El domicilio de las personas morales y de sus sucursales, es otro de los casos de domicilio y la ley entiende - que este domicilio se haya en el lugar donde tengan su asiento la principal administración de los negocios de la persona moral de que se trate.

Para nuestro problema, basta señalar que se seguirá la idea de residencia permanente o establecimiento fijo con el firme propósito de residir en él. Fiscalmente no es - - - aceptable el domicilio que se señala mediante una circunscripción geográficamente fijada, de mayor o menor extensión. Es necesario señalar el local exacto donde el causante administra sus negocios, percibe sus ingresos y lleva su contabilidad,

pues de otra forma se desvirtuaría la función impositiva - completamente. Ahora, el fisco permite que en algunos casos se fije otro domicilio. Ejemplo: En los casos de litigio se señalará un domicilio convencional que solo será aplicable al ámbito de situación particular de que se trate, sin que esto implique un cambio de domicilio declarado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales normales.

La aplicación de éstos criterios, como puede apreciarse, pueden suscitar y suscitan conflictos de doble imposición internacional, pues un nacional de cierto Estado puede residir en algún otro y percibir en éste último ingreso gravable por ambas naciones.

B).- Criterio de sujeción real en relación con la fuente.

La sujeción real se diferencia principalmente del criterio anteriormente expuesto, en cuanto a que no se basa a factores individuales del sujeto del impuesto, sino que grava lisa y llanamente la renta de que se trate; renta que puede ser proveniente de la imposición de capitales, del comercio o de la industria. Este criterio es el aplicable, también, a inmuebles, pero aquí la resolución adoptada por todos los países en cuanto a este tipo de impuesto ha sido uniforme, pues se ha considerado que rentas provenientes de inmuebles son imponibles solo en el país donde se localice el inmueble.

Los casos que ejemplifican esta clase de imposición-

son muy variados:

- I.- La anualidad pasiva debida al acreedor y que se grava en el país del deudor y los intereses que le son gravados al acreedor.
- II.- El domicilio fiscal del deudor y el lugar donde se perciben las rentas son países distintos.
- III.- Cuando el deudor y el lugar en que se percibían las rentas se encuentren en lugares distintos, amén de un inmueble, que garantice el adeudo, y que se haya todavía en un tercer lugar.

En estos casos descritos, cada país gravará conforme al criterio que más le convenga, creando así una situación de doble imposición.

Cuando una industria o comercio realicen estos actos gravables en otro país que no sea el de su establecimiento permanente, siendo gravado en sus ingresos totales por este último país, es otro caso de doble imposición.

Cuando varios Estados están acordes en que debe gravarse el ingreso de la industria, solo el Estado donde la misma tenga establecimientos permanentes, pero creen ambos Estados, porque siguen distintos criterios, que existen en cada uno de sus países establecimientos permanentes del sujeto.

Finalmente, el caso de una industria o comercio que sí tiene varios establecimientos permanentes en países que-

siguen métodos distintos para determinar los beneficios - imputables a cada establecimiento.

En estos casos, nos veremos también, ante una doble imposición provocada por la aplicación de distintos - criterios de sujeción real.

Esta teoría no deberá confundirse con la de la -- fuente que enseguida estudiaremos, pues precisamente la - diferencia entre ambas es lo que crea la doble imposición. El país de origen del capital persigue a éste (de allí su nombre pues señala el bien o generador económico), donde - el mismo sea colocado y por el hecho de gravar la opera- - ción que produce la renta o sea el préstamo o la inversión y por provenir el capital de su país (no la utilidad o in- - terés, que grava a su vez la teoría de la fuente), es por- lo cual sostiene, el que invoca esta teoría, su derecho a- gravar la utilidad de la operación.

Los ingresos totales de una empresa que tiene sub- - sidiarias en otros países o que realiza negocios en otros- países es gravado de acuerdo con esta teoría en el país en donde se origina el capital que dá principio a la opera- - ción y por medio de la cual se realiza la utilidad.

Esta teoría y la del establecimiento permanente, - son las que fundamentan las pretensiones de Estados expor- tadores de capital para gravar en su origen la utilidad -- del negocio y no aceptan la teoría que sostiene el gravá- - men en la fuente.

Por otro lado, la teoría de la fuente se basa, primordialmente, en que es en la fuente en donde se crea la utilidad o sea donde realmente se lleva a cabo el negocio, aun cuando para el país de la sujeción real esa fuente sea extranjera.

La diversificación de estos criterios son causa primordial, como mencioné antes, de la creación de una doble imposición.

3.- Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable.

Esta teoría ha sido ampliamente tratada, en el interesante trabajo del licenciado Hugo B. Margáin (40), y de ahí citaremos los principios fundamentales.

El licenciado Margáin divide, con objeto de su trabajo, la renta en tres tipos: Reales, que son fruto de la reunión del capital y el trabajo; Objetivas, o sea las que son producto de la imposición de capitales y por último señala las rentas personales, que provienen del esfuerzo o trabajo personal.

Dos conceptos sirven para distinguir las diferentes fuentes de las cuales pueden provenir ingresos; la que él llama jurídico-económica y la territorial; ambas a su vez divididas en dos, la primera en formal y real o sea el lugar en que se celebra el contrato que motiva la renta y el lugar en que se ejecuten los actos contratados respectivamente; el territorial se divide en interno y externo. La fuente inter-

na se refiere a las operaciones realizadas por el sujeto del impuesto dentro del territorio en que residen; la -- externa se refiere al espacio territorial del sujeto en -- cuanto rebasa las fronteras del Estado de su residencia.

Hechas estas consideraciones, para señalar las -- fuentes de las distintas rentas como sigue:

Tratándose de impuestos reales (ingresos grava-- bles de la empresa), la fuente será el espacio territo-- rial donde se desarrolla la actividad mercantil de la -- empresa y de los cuales se originan los ingresos grava-- bles.

Los impuestos objetivos rebasan las fronteras -- acompañando al capital donde se encuentre (tratándose -- de remisión de capitales), no tiene mayor interés la re-- sidencia del dueño de la misma, en este caso.

Por último, la fuente de los impuestos persona-- les es el lugar donde reside la persona obligada a pagar el trabajo desempeñado.

El lugar donde se desempeñan sus servicios, quién los presta, no se toma en consideración para fijar la -- fuente.

Los ingresos obtenidos por una empresa pueden ser de índole variada. Pueden provenir de fuentes situadas -- en el país de radicación de la empresa o sea donde tiene -- éste su establecimiento permanente. En este caso no habrá

doble imposición pues los ingresos serán gravados por solo un Estado.

Puede esta empresa, sin embargo, comercial más allá de sus fronteras obteniendo las ganancias gravables en otro país y en tal caso estar sujeto a una doble tributación. Con este objeto distingue esta teoría entre los actos habituales y accidentales de comercio realizados por una empresa que rebasa en su comercio los límites de sus fronteras.

Los accidentales los considera realizados por empresas que comercian con el extranjero sin tener un establecimiento permanente en el país donde lleven a cabo sus actos de comercio. Los habituales al contrario, serán consumados a través de un establecimiento permanente en el país extranjero (sucursal, filial, etc.)

Ahora bien, los actos accidentales pueden reducirse a la compraventa directa ocasional entre productor y consumidor, caso en el cual no serán gravados por impuestos directos en el Estado en el que se realiza el negocio sino por impuestos arancelarios.

Los actos accidentales más comunes o tendientes a habituales (a través de representantes o agencias), deberán ser gravados, según esta teoría, en el Estado en donde se efectúa con base en la teoría de la fuente real externa. Es decir, que la fuente se haya precisamente donde se consume el acto, realmente, y no donde se contrató; el país

extranjero tendrá derecho a gravarlo por ser la fuente externa del ingreso.

La teoría del establecimiento permanente que tocamos en breve, trata de solucionar este mismo problema a través de una ficción que no resulta tan eficaz como el criterio de la fuente real externa.

Por último, el caso de una empresa que tenga varios establecimientos permanentes en varios Estados, se soluciona siguiendo la teoría de la fuente real interna; considerando a cada uno de estos establecimientos como autónomo, debiendo el fisco respectivo gravar únicamente las ganancias obtenidas por cada uno de los establecimientos, sin englobar las utilidades totales obtenidas tanto por la matriz como por todas las sucursales.

Por lo que respecta a los impuestos objetivos, la teoría de la fuente ofrece las siguientes soluciones:

La fuente de los ingresos derivados de la imposición de capitales, se haya precisamente en el país donde reside el deudor. Así este país será el que deberá gravar los ingresos obtenidos por el acreedor por concepto de intereses, premios, regalías, dividendos, etc. Por lo que respecta al ingreso obtenido por el arrendamiento de muebles e inmuebles deberá gravarlos el país donde éstos se hallen ubicados con exclusión de cualquier otro, pues la imposición de éstos a favor de otra persona, el arrendatario, lo que produce la utilidad gravable.

Los carros de ferrocarril deberán gravarse, por lo -

tanto, gravarse en el lugar donde los utilicen sin considerar ni la fuente formal del ingreso, ni la residencia - del arrendador.

Los impuestos que graven rentas personales, o sea los impuestos provenientes del trabajo individual deberán ser imponible por el Estado en donde radique quien pague dichos emolumentos, pues el pagador es la fuente de donde se derivan.

El autor señala cierto límite a la teoría, pues en otra forma se haría inoperante. El caso de los ingresos - obtenidos por ventas directas en el mercado internacional, no deben estar sujetas a impuestos directos, sino solo a - impuestos arancelarios. Se entenderá que existe esta venta directa en el mercado internacional, cuando el vendedor no tenga en el país donde resida el adquiriente, ninguna - persona sujeta con relación de dependencia o subordinación de él, ni cuente el propio enajenante con existencia de mercancías para su venta en el país comprador.

Para finalizar el trabajo aludido, se señalan dos- casos de reversión de la fuente: 1.- Cuando se trata de -- exportadores de materia prima o productos manufacturados -- pues en estos casos la fuente real del ingreso está situada en el país exportador pues son precisamente estos productos de exportación la base de la utilidad obtenida por la empresa exportadora. Con objeto de limitar este criterio de la-

reversión de la fuente, el autor define materia prima: --
"Es materia prima exportada, todo producto natural de origen animal, vegetal o mineral, que se envíe para su transformación industrial o para su venta a un establecimiento permanente de la misma empresa exportadora, situado en --
otro país".

Este caso de excepción es precisamente para proteger a los países exportadores de materias primas o productos manufacturados, pues es ahí donde realmente se encuentra la fuente de riqueza que produce la utilidad.

El segundo caso de reversión de la fuente, es el de los trabajadores fronterizos que se domicilian de un --
lado de la frontera aún cuando trabajen del otro lado, --
obteniendo su fuente de ingresos en el otro país; también están en caso similar los trabajadores estacionales o ---
temporales (braceros), que por medio de convenios bilate--
rales, emigran por cortas temporadas de cosecha al país--
que los contrata y paga.

En estos casos, debe ser el país del domicilio --
del trabajador el que grave sus ganancias, pues es ahí donde disfrutan sus ingresos y gozan de la protección, ser--
vicios públicos y administración de dicho país.

Esta reversión se funda en que el país que exporta la mano de obra es el que tiene realmente la fuente de ingreso del trabajo personal.

Nuestra legislación toma en cuenta esta teoría de-

la fuente, como lo demuestra el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación. El artículo 3 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Apunta el citado autor (41), que de la combinación de los dos criterios, o sea, el de sujeción personal (nacionalidad y domicilio) y el de la fuente, podemos formar seis distintos casos de coincidencia o sea de doble imposición, a saber:

1.- Cuando un nacional reside en el extranjero y -- obtiene ingresos de fuente de riqueza situados en el extranjero.

2.- El del nacional con residencia en su país, que -- obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero.

3.- La situación de un nacional, que reside en el -- extranjero, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza localizadas en su país.

4.- El caso de un extranjero que reside en el país, -- que obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el -- mismo.

5.- Cuando un extranjero, residente en el extranjero, obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el país.

6.- Finalmente, el extranjero reside en el país, que -- obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el extranjero.

Es obvio que la reunión de los tres criterios en un -- solo país, no producirá la doble imposición internacional y-

la separación de los tres producirá una triple imposición.

En este último caso, el autor sostiene la tesis de que la graduación de los criterios distintos debe favorecer en todo caso: Primero a la fuente, segundo al domicilio y por último a la nacionalidad, aún cuando apunta la -- solución del problema a través del criterio de la segregación de dos ingresos, gravando así cada país los ingresos en él obtenidos.

4.- Otros criterios de la Imposición.

Ahora solo nos resta explicar someramente la teoría del establecimiento permanente y el de separación de ingresos para terminar de exponer los criterios más usuales que rigen este problema.

La teoría de la imposición al establecimientos permanente, lo esgrimen los Estados económicamente desarrollados, exportadores de capitales que desean que las utilidades obtenidas por sus grandes empresas nacionales, no sean gravadas en el exterior.

Esas grandes empresas pueden, dados los adelantos técnicos, medios de comunicación modernos y vastos recursos económicos, desplazarse fácilmente, abriendo nuevos mercados, sin necesidad de tener establecimientos permanentes en los mismos. Así según la teoría invocada, solo podrá gravar sus ingresos el país donde se encuentran ubicados sus establecimientos permanentes, aún cuando la fuente de sus ingresos sea otra.

Los países importadores de capital (42), no deben permitir que en un tratado bilateral sobre materia im-
pere este criterio, pues solo por excepción permitirá la--
aplicación de la teoría de la fuente. Estas excepciones
no podrán abarcar todos los casos previsibles, ni los ca-
sos que vayan surgiendo una vez firmado el tratado, y la
fuente se verá injustamente privada de su riqueza y de -
su derecho de imponerla.

Uno de los criterios más nuevos que podemos citar
es el del interés económico que Seligman (43), ha comen-
tado con acierto. Considera que la renta gravable debe-
rá ser dividida entre los diferentes Estados en conflic-
to, tomando como base de tal repartición el interés eco-
nómico que el causante particular goce bajo cada una de-
las autoridades concurrentes así, según el interés econó-
mico de cada jurisdicción fiscal, se repartirían equita-
tivamente los impuestos de la propiedad, renta, nego- -
cios, etc.

La teoría es muy justa pero poco práctica en lo -
que respecta a la participación compensatoria en las car-
gas de éste país son pocas o nulas.

La teoría es muy justa, pero poco práctica en lo-
que toca a la realización, sobre todo tratándose de va-
lores incorporeos como los de las sociedades.

Por último vale la pena mencionar la teoría de la - segregación de los ingresos, por medio de la cual se busca que cada país, aplique sus impuestos sólo a los ingresos-- obtenidos por el causante en su territorio sin recurrir -- a gravar su renta global.

Esta tesis sería muy interesante sobre todo tratán-- dose de empresas y sociedad que tienen sucursales por todo el mundo pero peca también de la gran desventaja que se se-- ñala a la teoría anterior.

Con esto ponemos fin a los distintos criterios se-- guidos por los Estados al fijar sus impuestos y que crean el fenómeno de la doble imposición.

4.- ESFUERZOS INTERNACIONALES POR CONTROL

EL PROBLEMA POR MEDIOS.

A.- UNILATERALES.

B.- BILATERALES.

Las soluciones aportadas han sido primeramente de orden unilateral, o sea dentro de la propia legislación de cada país, y ahora día a día, tratando de establecer criterios uniformes y bases mutuas, se ha tendido al tratado bilateral para producir la solución de este problema. Por lo tanto pasaremos a enumerar en forma genérica las principales bases que han buscado hoy en día los diferentes países de manera unilateral para solucionar el problema.

A.- Procedimientos Unilaterales.- Generalmente se dividen en dos: I).- La deducción. II).- La exención o sea que un Estado concede al causante la deducción del impuesto pagado a otro por concepto de un gravámen sobre la misma materia, y el segundo cuando el Estado concede la exención a los no residentes, aún cuando la fuente se encuentre dentro del país, pero grava a los residentes por el total de su fortuna sin distinguir situación u origen.

Esta explicación es por demás simplista y vamos a desarrollarla en forma más completa dividiendo estos dos procedimientos en dos vastos campos de soluciones unilaterales, la primera la denominamos incentivos exportadores de

capitales y la segunda incentivos de países importadores de capitales.

Realmente estos son los dos campos en que hoy en día se ha dividido, aunque arbitrariamente, la situación económica del mundo y por lo tanto lo seguiremos pasando de inmediato al estudio del primero de ellos:

I.- INCENTIVOS DE LOS PAISES EXPORTADORES DE CAPITALES.

Los países exportadores de capital son aquellos económicamente desarrollados, proveedores actuales o potenciales de capitales privados o públicos para inversión en los países insuficientemente desarrollados, sin tener en cuenta si son en la actualidad exportadores o importadores de capital, como es el caso de los países subdesarrollados que necesariamente requieren de la inversión extranjera para su desenvolvimiento económico. (44).

La primera solución que se sugirió fué la de que los ingresos procedentes de inversiones en países insuficientemente desarrollados sean gravados solo en esos países y estén exentos en todos los demás.

Con el propósito de atenuar la doble tributación, muchos países han reducido sus cargas fiscales sobre los ingresos obtenidos en el exterior, pero la exención total significaría un cambio tan radical que sería por el momento impracticable.

Casi todos los países, hoy en día, practican un sistema impositivo global que abarca las rentas producidas tanto dentro de su territorio, como las que obtienen sus residentes o ciudadanos de fuentes externas. La exención total no está prevista por los principales países exportadores de capital y ninguno de ellos está considerándolo por el momento.

Los argumentos a favor de la exención son: el desarrollo de inversiones extranjeras en regiones económicamente pobres en vez de la inversión interna. Así se verá el inversionista favorecido por la exención de su país, - así como las exenciones, reducciones o tarifas menores del país importador. La pérdida que representaría para el - - país exportador, se recompensaría con las ganancias obtenidas por el desarrollo provocado, amén de seguir la política de asumir cargas financieras en relación con la promoción del desarrollo económico.

Ahora bien, la oposición doctrinaria se suscitó por las siguientes razones: primero la reducción de capital -- disponible iba a ser un factor decisivo en la economía del país exportador, pues además de no contar con el capital - suficiente, la reducción por la exención agravaría aún más la situación; luego la injusticia que se comete favoreciendo sólo a un grupo de los más fuertes contribuyentes sin - saber realmente la eficacia de la medida, pues otros factores pueden intervenir para obstaculizar la inversión - -

extranjera, como restricciones monetarias, y en otros casos la exención resultaría superflua para aquellas empresas que ya invertían en materias primas o tenían sus mercados ya seleccionados. Finalmente la carencia de capitales exportables por parte de países desarrollados junto con la política selectiva de inversiones seguida por los países subdesarrollados, vinieron a determinar definitivamente la oposición. Así la disminución de recaudaciones, el menoscabo del principio de justicia del impuesto, la incertidumbre sobre la eficacia de la medida y la poca disponibilidad de capitales para su inversión, han sido las causas por las cuales los países exportadores de capital han abandonado la idea de exención total e ingresos provenientes de inversiones extranjeras.

Ahora bien, muchos países exportadores de capital, si tienen incentivos tributarios para cierta clase de inversiones, que consisten en exenciones parciales o reducciones de impuestos, etc. Estas medidas las aplican sobre todo cuando las empresas nacionales establecen sus filiales en el extranjero. Algunos países exportadores exigen que estas filiales no solo estén constituídas en el extranjero sino que allí realmente tengan su domicilio y lleven a cabo sus transacciones.

Otros países no gravan las utilidades producidas por la filial, solo en los casos de que ésta no las transfiera a la matriz, fomentando así la técnica de reinversión.

La exención de que tratamos se hace en ocasiones extensiva a los inversionistas que no constituyen una filial, -- pero que son socios mayoritarios o en algunos casos hasta minoritarios de una sociedad extranjera, en la cual aparecen como co-socios con otros inversionistas del país -- o extranjeros.

Algunas sociedades logran repartir las ganancias de sus filiales a través de una compañía filial "holding" que es la que percibe la utilidad aparente y la reintegra a la matriz, quien no sufre el gravámen por no se utilidad propia.

Entre los países que eximen de gravámen de las -- utilidades repatriadas, por filiales o sucursales a su -- matriz, encontramos los Países Bajos, Suiza y el Canadá. -- Aún cuando en los Países Bajos se requiere que la filial -- extranjera esté gravada en el país de su domicilio. En -- Francia se reduce a un setenta y cinco por ciento de las -- utilidades gravables repatriadas por las filiales y sus -- matrices francesas, pero tratándose de particulares, es -- tas utilidades siguen sujetas a la tasa progresiva; en -- Suiza, se toman en cuenta para gravar el resto de las uti -- lidades del inversionista y en los Países Bajos si las -- utilidades en particular ya fueron gravadas en el extran -- jero, dan derecho a una deducción en el impuesto sobre -- la renta.

Hay exenciones y deducciones especiales otorgadas

por países exportadores de capital que buscan una política tributaria especial, tendientes a fomentar inversiones en lugares definidos.

Todos estos incentivos vendrían a solucionar la doble imposición, buscando una repartición más equitativa de las cargas fiscales y sobre todo a beneficiar el desarrollo de los países débiles y a dirigir las inversiones a campos realmente beneficiosos tanto a los exportadores de capital como a los países económicamente necesitados.

II.- INCENTIVOS DE LOS PAISES IMPORTADORES DE CAPITALES.

Los incentivos adaptados por los países de América Latina, Asia y el cercano Oriente, son del más variado género, pues tienden a adaptarse a las necesidades y problemas específicos de cada país.

Estos incentivos casi siempre se ven expresados en leyes generales de inversión, aún cuando, algunas veces, se encuentran en leyes fiscales generales. Tal es el caso de México con su ley para Promover la Inversión Nacional y Regular la Inversión Extranjera, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias.

Los incentivos siempre tienden a la atracción de capitales extranjeros y son siempre beneficiosos a dichos extranjeros, pero sin embargo, para evitar la injusticia que provocaría el sólo conceder la exención a extranjeros que --

por lo más son los que obtienen grandes rentas, se hacen extensivas estas medidas a los nacionales, también.

La ley deja a menudo en manos de algún órgano administrativo, en forma más o menos discrecional, el decidir -- que solicitudes son las que más merecen atenderse. Así mismo ofrece otros incentivos como son los préstamos gubernamentales, prestación de edificio, terreno, etc., para la instalación de las unidades fabriles y finalmente, una moneda estable y la facilidad de la repartición de las utilidades obtenidas.

Las exenciones fluctúan entre tres y diez años para permitir la recuperación de la inversión y la estabilización de la industria. En algunos casos para limitar el fin buscado, se concede la exención sólo sobre cierto porcentaje de la utilidad (cinco o seis por ciento).

La exención de utilidades distribuibles que se utilizan para autofinanciamiento de la expansión industrial, es un incentivo eficaz utilizado en los países de importación de capital. Estas reinversiones se pueden hacer mediante aprobación del gobierno; Egipto, México, Venezuela y Argentina tienen este tipo de incentivo y Haití exime del pago del impuesto hasta en un veinticinco por ciento de las utilidades si se reinvierten con la aprobación antes mencionada.

B.- PROCEDIMIENTOS BILATERALES.

"Tratado el documento formal que consigna los dere-

chos y obligaciones y las reglas que gobiernan las relaciones de los Estados firmantes respecto a los asuntos de interés mutuo contenidos en el mismo" (45).

Dentro de la terminología diplomática existen diferentes conceptos que se pueden prestar a confusión: "Pacto" es usado en los casos de renunciación de guerra; "Estatuto" es un tratado colectivo; "Arreglo o compromiso" se usa principalmente, para fijar los límites de aplicación de un tratado; los "Acuerdos" son de naturaleza un poco indefinida y se refieren a asuntos de carácter financiero y económico; "Declaración" que se ha pretendido aplicar a aquellos tratados que establecen reglas de derecho internacional y una línea de conducta definida aplicable no solo a las partes, sino a los demás Estados con reglas universales de derecho internacional: "Convenciones" que pretenden formalizar reglas de derecho internacional aplicables sólo a las partes contratantes; "Protocolos" usado para designar un convenio internacional suplementario y menos formal que un tratado, celebrado con la intención de consignar soluciones de detalle sobre los que ya existe previo acuerdo. Estos son algunos sinónimos y variantes de los tratados internacionales.

Junto a éstos, aunque de menor importancia, se encuentran los siguientes términos: "Memorándum" es una nota diplomática que contiene una exposición sumaria de los principales puntos sobre el que debe versar un asunto cualquiera.

Una "Propuesta" es un documentos que contiene una oferta - hecha por un Estado a otro; una "Nota" es un documento sin firma que contiene un resúmen de conversaciones hechas o - puntos de vista expresados o cualquier cosa similar. Fi-- nalmente, un "Proceso Verbal", es el registro oficial o -- minuta que consigna el desarrollo diario de una conferen-- cia y los acuerdos provisionales tomados.

Los tratados, para la materia que nos ocupa, son -- otro de los medios para solucionar el asunto, aunque, cabe-- aclarar, que solo en imperios tributarios semejantes y con-- leyes impositivas más o menos uniformes, dá resultado. La-- desproporción de balanza comercial y medios parahacer que - dicho tratado se aplique siempre serán perjudiciales para - el país más débil, por lo que consideramos que el mejor sig-- tema es el de la deducción de impuestos, sistema que sigue-- México en su artículo 3o. de la Ley del Impuesto sobre la-- Renta, parte final.

Para Flores Zavala (46), los procedimientos unila-- terales o plurilaterales, más importantes, son los siguien-- tes:

Entre Austria, Hungría, y Prusia, el 21 de junio de 1899, Después con Liechtenstein, en 1901, La Saxe y Bavie-- ra, en 1903, Wurtemberg, en 1905. Entre Austria y Hungría-- entre sí en 1907; entre Austria y el Estado de Bade, en - - 1908; entre Prusia y Luxemburgo, en 1909; entre Prusia y -- leville, en 1910-1911; entre Austria y el Estado de - - -

de Hassen en 1912; y en 1913 entre Alemania y el Cantón de Zurich, Luxemburgo y el Estado de Hesse, en 1912; y el año de 1914 entre Austria, Baviera y Bale-ville y el Estado de--Bade.

Después de la primera guerra mundial, Alemania celebra un convenio con el territorio de Serre, en 1922, en materia del impuesto sobre la renta; y con Checoslovaquia, el 31 de diciembre de 1921, para evitar la doble imposición sobre la renta y la fortuna.

El 13 de julio de 1923 se concluye un tratado entre Checoslovaquia y Hungría; y el 6 de noviembre de ese mismo año entre Hungría y Alemania.

En 1924, Italia y Checoslovaquia celebran un tratado y, el 25 de abril de 1925, lo celebra esta última con --Polonia. El 31 de agosto de 1925 firman en Roma una Convención Alemania e Italia; y el mismo año, con Alemania y la -U.R.S.S.

En 1929 entre Polonia y Danzig. En 1932 los Estados Unidos y Bélgica; en 1936 con Dinamarca y Suecia y en -1937 con Suiza.

En 1939 se firma otro entre los Estados Unidos y --Suecia. En 1946 se firma entre Francia y los Estados Uni--dos; en 1948 entre Estados Unidos y Holanda; con Suecia y -el Reino Unido de la Gran Bretaña.

Entre las convenciones podemos citar la del Instituto de Derecho Internacional y el XXX Congreso de Grenoble, La Cámara de Comercio Internacional, los acuerdos de la Liga de las Naciones y las recomendaciones que al respecto han -- hecho las Naciones Unidas y los diferentes organismos y Bancos Internacionales.

En América Latina se han hecho grandes esfuerzos para unificar las barreras impositivas. Jorge Villacrés Moscoso (47), nos dice que las reuniones de La Habana con el -- objeto de unificar nuestras mentalidades y realizar un Código de Derecho Internacional Privado en el que se tocaran por igual temas fiscales, civiles, penales y en general, todo lo relacionado con las ramas del Derecho. Los tratados de Montevideo sobre materia económica son un gran paso en pro de -- la abolición de barreras.

Adolfo Miaja de la Muela (48), nos hace una breve revelación de los acuerdos sobre problemas interamericanos que han sido sistemáticamente suscritos por los países de éste- continente: En 1875 el Ministro de Relaciones Exteriores -- del Perú, Aníbal Victor de la Torre, invitó a los gobiernos americanos a una conferencia para solucionar los problemas- que se daban en la práctica de los asuntos civiles, mercan- tiles, penales y procesales. No se aceptó este proyecto -- por lo que se convoca a uno nuevo en Montevideo que trabajó sobre el plan del Código Ramírez. Se aprobaron ocho trata-

dos en los que se incluían las patentes y marcas por primera vez. La Habana, en 1928, es lugar de la IV Conferencia Panamericana en la que se crea el Código Bustamante, en honor del mismo autor. El Código Bustamante llegó a estar vigente en 15 repúblicas americanas. Se hicieron algunas reuniones más, pero ninguna con el éxito de las que lo antecedieron. Desde 1953, el Congreso Interamericano de Jurisconsultos ha trabajado en la reconstrucción del Código Bustamante con los tratados de Montevideo, sin que hasta la fecha, se haya avanzado en la labor. -- Igualmente, han dado opiniones sobre cuestiones fiscales pero con poco éxito.

5.- RAZONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSI-
CION INTERNACIONAL.

Las principales razones que podemos señalar para evitar la doble imposición internacional, son:

1.- Desde luego la injusticia que se comete al gravar desproporcionalmente una renta, pues el causante no contribuye ya ni equitativa ni proporcionalmente al mantenimiento de ninguno de los dos Estados que lo gravan y se encuentra en gran desventaja frente a los demás.

2.- El doble gravámen agota la renta en tal forma que puede hacer incosteable el negocio que produce la utilidad gravada, ahuyentando al inversionista de esa actividad y forzándolo a retirar su capital y mantenerlo estéril o invertido en actividades menos productivas.

3.- Provoca estancamiento de los países subdesarrollados pues evita la libre circulación de capitales y ahuyenta a los inversionistas extranjeros, dejando sin aliviar la caótica situación económica de estos países que podrían ser mercados formidables para los productos de exportación de los países capitalistas.

4.- Es una barrera en aquellos países importadores de capital, cuando el impuesto es demasiado gravoso, evitando así cualquier inversión nueva. Cuando se aumenta un impuesto viejo o se crea un nuevo sobre una fuente que ya - -

produce ingresos gravados, se vuelve una carga insostenible, pues, o no es amortizable y tiene el inversionista que resistir la pérdida, aumentando su inversión, o de plano agota -- la fuente de ingresos, forzando al inversionista a retirarlo poco que salve de capital y retirarse del negocio.

Cada día, pues, dado el gigantesco crecimiento económico mundial a raíz de la revolución industrial, el libremercado de valores, las dos grandes guerras mundiales y el -- deseo cada día mayor de humano entendimiento, mutua ayuda y mejor nivel de vida para todos los países, se ha buscado solucionar tan ingente problema.

CAPITULO IV

"LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL Y LA LEGIS-
LACION MEXICANA"

- 1.- GENERALIDADES.
- 2.- DIVERSOS CASOS.
- 3.- SOLUCIONES ESPECIFICAS.

1.- GENERALIDADES.

Hasta la fecha, México no ha realizado acto alguno que solucione el problema a nivel internacional. - Sobre el particular Margáin Manautou nos dice (49). -- "Hasta la fecha México no ha celebrado un solo convenio en materia tributaria, no obstante las gestiones y peti-- ciones que en ese sentido han hecho los gobiernos de -- los Estados Unidos de América, del Japón y, recientemen-- te, del gobierno francés, que consideran que sus nacio-- nales se ven doblemente gravados al no querer aceptar -- nuestro país la celebración de convenios internaciona-- les en materia fiscal, dado que, especialmente Francia, no acepta de sus nacionales, por ningún concepto, la de-- ducción de los impuestos que han pagado en el extranje-- ro".

La legislación mexicana es muda con relación a - el problema. Las bases constitucionales en que se funda-- menta la obligación tributaria mexicana no hace distin-- ción alguna entre nacionales y extranjeros, todos son -- iguales frente a ella, por lo que siempre tendrá el ex-- tranjero que cubrir el impuesto nacional, con la única - excepción que hace el impuesto sobre lá renta que más -- tarde estudiaremos.

Tenemos conocimiento de la existencia de dos - - convenios firmados por el gobierno mexicano en materia -

de aviación civil con los gobiernos de los Estados Unidos de América y el Canadá, aunque dichos convenios no han sido ratificados hasta la fecha por el Senado de la República que es el órgano constitucional competente para hacer que dichos actos jurídicos surtan sus efectos de derecho como ley nacional.

El 2 de abril de 1973, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y el Primer Ministro del Canadá, en el punto 19 del comunicado conjunto que a raíz de la visita del Primer Magistrado Mexicano se realizara a los países de América, Europa y Asia; se señaló: "Los dos gobiernos decidieron iniciar pláticas para llegar a la conclusión de un acuerdo que elimine la doble tributación entre los dos países" Hasta este momento no conocemos resultados concretos al respecto, ni tenemos información sobre estudios que se estén realizando.

2.- DIVERSOS CASOS.

A continuación procedemos a analizar el texto de los artículos 13 del Código Fiscal de la Federación y -- 3o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que son, en -- nuestra opinión dos claros ejemplos de los criterios con que México grava a los sujetos fiscales.

Código Fiscal de la Federación.- Título Segundo.
Capítulo I.- De los sujetos.- Artículo 13o.- "Sujeto -- pasivo de un crédito fiscal es toda persona física moral mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, es -- tá obligada al pago de unaprestación determinada al fis -- co federal. También es sujeto pasivo cualquier agrupa -- ción que constituya una unidad económica diversa de la -- de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fisca -- les, se asimilan estas agrupaciones a las personas mora -- les".

La ley es clara. No se hacen distinciones entre los nacionales y los extranjeros por lo que, como dijimos anteriormente, ambos tienen la obligación de cubrir los impuestos con el único requisito que llenen el supuesto jurídico de la norma.

El término "unidad económica" se aplica a las sucesales, por lo que todo lo que dijimos sobre las mismas en capítulos anteriores, es aplicable en conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

La ley dice "prestación determinada al fisco federal", o sea que tanto incluye aquí a los impuestos, productos aprovechamientos y derechos. Todos ellos "prestaciones" que deben cubrir los particulares con el Estado.

Ley del Impuesto sobre la Renta.- Artículo 3o.- --
"Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas por esta Ley:

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

a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

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

c) Las gencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en el República.

II.- Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de los ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. En los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de personas en el país.

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

"En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta ley. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el Impuesto sobre la Renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere este párrafo."

La ley del Impuesto sobre la Renta contiene el sistema de la deducción como solución al problema que motivó este estudio. Pondremos un ejemplo que ilustre: Una empresa mexicana abre una sucursal en Argentina. La Ley de Argentina grava las actividades de esa empresa, de acuerdo con su ley del impuesto sobre la renta, con 60% de la ganancia neta. La ley mexicana grava los ingresos de ese capital con un 40%, lo que ocasiona una diferencia de 20% entre una ley y otra. En el momento en el que el nacional va a cu-

brir el impuesto mexicano, haciendo la deducción que marca la ley, se dá cuenta que la deducción de 60% es mayor que el 40% de la ley nuestra, por lo que se extingue esa deuda ante México.

En el caso contrario, cuando una empresa mexicana que tiene sucursal en el extranjero y es gravada con 60% cuando la ley mexicana la grava con 80%, queda un 20% que deberá de ser cubierto al gobierno mexicano, después de hacer la deducción de referencia.

3.- SOLUCIONES ESPECIFICAS.

El Derecho tributario ha asimilado al Derecho Internacional Público y al Internacional Privado, el principio de la extraterritorialidad combinándolo con el estatuto personal, para constituir un concepto de extraterritorialidad fiscal condicionado, las más de las veces, a la reciprocidad.

Se ha criticado el concepto de extraterritorialidad que se dá en el ámbito internacional ya que se dice -- que es "la concesión de unos privilegios a favor de unos Jefes de Estado extranjeros, por lo que se les concede el derecho de inviolabilidad, así como la inmunidad de jurisdicción que les evita el cometerse a las leyes civiles y penales del país y privilegios de cortesía, que consisten en la exención de derechos fiscales, como el de aduana, -- para equipaje del Jefe de Estado y su séquito y de los impuestos personales y sobre bienes muebles lo que es una -- excepción al derecho de jurisdicción del Estado en su propio territorio, combinada con el régimen de capitulaciones internacionales" (50).

En virtud de los tratados y las prácticas internacionales nuestro país, concede, art. 16 Código Fiscal de la Federación, los privilegios de extraterritorialidad en los siguientes casos:

A) A los Estados y Jefes de Estado extranjeros, en

caso de reciprocidad.

- B) A los agentes diplomáticos acreditados en nuestro país, en caso de reciprocidad.
- C) A los navíos extranjeros de Estado y a los de guerra.
- D) A los Jueces del Tribunal Permanente de Justicia Internacional.
- E) A los Delegados de las Naciones Unidas.
- F) A ciertas comisiones internacionales"

Los conceptos antes dichos confirman lo que la Ley Federal de Población en sus artículos 18 y 19 dice al respecto.

La Ley de Hacienda del Distrito Federal, en su artículo 377, establece que están exentas del pago del impuesto por obras de planificación "las misiones diplomáticas" cuando sean beneficiarias de los predios beneficiados, en caso de que exista reciprocidad internacional.

El Ex-Secretario de Hacienda y Crédito Público y actual Embajador de México en la Gran Bretaña, licenciado Hugo B. Margáin (51), nos dá algunos ejemplos de casos que se han solucionado de acuerdo con la teoría de la fuente, creada y desarrollada por él mismo:

México ha suscrito convenios sobre diversas actividades, más no tratados internacionales. El primero es el de las empresas de navegación aérea, dado que la operación de estas empresas forma un conjunto indivisible y por ello no es

posible establecer la utilidad correspondiente con exactitud a tales operaciones, es menester determinar las ganancias totales obtenidas por las empresas en su conjunto, -- conforme a la legislación de su país de residencia, para-- dividirla entre la distancia volada en todo el sistema. - Con el coeficiente así obtenido, se asigna la utilidad correspondiente a cada país, aplicándolo a la distancia volada sobre su territorio, quedando a beneficio del país de -- la residencia de la empresa, la distancia volada sobre el mar.

Es de advertirse que los subsidios otorgados por -- los gobiernos, no deben considerarse dentro de los ingresos que obtengan las empresas.

Empresas de navegación marítima.- No es aplicable el sistema anterior, en virtud de que las embarcaciones so lo tocan litorales de los países en sus puertos y la mayor parte de la navegación internacional se hace fuera de las aguas territoriales; la base única es el ingreso por la -- venta de boletos de pasajes y por la carga.

Para sacarse la utilidad por cada país, debe dividirse la utilidad total entre los ingresos totales y el -- coeficiente se aplicará a los ingresos obtenidos en cada uno de ellos.

Asistencia Técnica.- La utilidad derivada de la asistencia técnica, tiene su fuente en el país en que reside quien paga los servicios prestados; se ha convenido -

en considerar como utilidad el 30% de los ingresos.

Publicación de circulación internacional.- La -- fuente se encuentra en los distintos países en que se ven den las publicaciones. La utilidad pactada es de 10%.

Arrendamiento de carros de ferrocarril.- Se en-- tiende que la fuente está en el lugar donde se emplean -- los carros y será de un 10%.

Reafianzamiento o reaseguro internacionales. La-- fuente se encuentra en donde está el cedente de la fian-- za. Será un 8% de las primas cedidas.

Intereses pagados en bancos del extranjero.- La-- fuente será el lugar donde resida el deudor. Será de un 10% de los intereses pagados.

Distribución de películas extranjeras.- La fuen-- te será el país que las exhiba. Será un 5% sobre los in-- gresos.

A P E N D I C E

- I.- Artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativos a la doble tributación internacional.

- 2.- Nota Diplomática que el Gobierno de México envía al C. Secretario de Finanzas del Gobierno de su Majestad la Reina de los Países Bajos. 10 de Mayo de 1972.

- 3.- Discurso leído ante la II Reunión -- de la Comisión Mixta de Cooperación Económica, México-Holanda. Septiembre de 1972.

I.- ARTICULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA RELATIVOS A LA --
DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

- Art. 2.- Sobre pago y cambio de moneda extranjera.
- Art. 3.- Sujeto del impuesto.- Fracción I (b,c,II) deducción autorizada.
- Art. 4.- Sobre domicilio.
- Art. 6.- Sobre extranjero.
- Art.16.- Sobre ingreso global de las Empresas. ---
"...ingresos en efectivo, en especie o en crédito..."
- Art.19.- Fracción III.- Sobre ingresos acumulables de sucursales extranjeras.
Fracción V.- Sobre dividendos o utilida--
des de sociedades nacionales o extranje--
ras que operen en México, o en el extran--
jero. Las instituciones de créditos y --
las de seguros, las sociedades de inver--
sión que actúen con concesión en México,-
no cubrirán este impuesto.
- Art.26.- Fracción XII.- Sobre deducciones por asis--
tencia técnica del o al extranjero.
- Art.27.- Fracción IV.- Gastos que hagan en el ex--
tranjero empresas nacionales.
- Art.31.- Ingresos gravables sin deducción. Frac--
ción I) alquiler de carros de ferrocarril
y distribución de películas y publicacio--
nes extranjeras. c) reaseguros y reafian--
zamiento. e), l), 2), f), g), fracción IV.
- Art.50.- Exenciones.- extranjeros fracción I, II -
mexicanos y extranjeros.
- Art.57.- Empleados obligados a declaración perso--
nal (sobre personal de embajadas).
- Art.59.- Extranjeros residentes en el extranjero.

Art. 62.- Exenciones sobre productos o rendimientos del capital.

Art. 67.- Intereses de valores de renta fija de extranjeros.

Art. 73.- Ganancias que distribuyen las empresas. - Fracción II.

Art. 74.- Ganancia que distribuyen las empresas - - (sucursales extranjeras).

México, D. F. a 10 de Mayo de 1972.

EXCMO. SR. W. SCHOLTEN,
Secretario de Finanzas del
Gobierno de S. M. la Reina de
los Países Bajos,
La Haya, Holanda.

Excelencia:-

Seguramente que ya no esperaba usted la presente carta con la que contesto la estimable de S. M. -- fechada el 26 de enero último, confirmatoria de la conversación que ambos tuvimos, en presencia de sus colaboradores, en sus oficinas de La Haya, el pasado diciembre, durante mi viaje a su gran país.

Recuerdo que, entre otras cuestiones tan interesantes como las que tuvo usted la bondad de exponer, -- se refirió muy concretamente al problema de la doble tributación en nuestros países y de que en caso de encontrar un mecanismo favorable, se canalizarán hacia México recursos económicos holandeses muy importantes, que pueden ayudar a la aceleración del desarrollo de nuestro país.

Por conducto del señor Embajador de los Países Bajos en México Berend Jan Slingenberg, y del Consejero Comercial de su Embajada, señor Philip Blok, he informado lo que seguramente ya sabe usted: que como carezco de responsabilidad en el ramo de hacienda, tuve primero que informar del caso del señor Presidente de la República, y naturalmente, después, al señor Secretario de Hacienda, don Hugo B. Margáin, para hacerles saber del problema planteado por usted en La Haya.

La negociación ha sido larga y difícil, porque el Ministro de Hacienda no está plenamente convencido de las ventajas de un mecanismo que resuelva el problema de la doble tributación internacional, y se encuentra ahora estudiando los dos supuestos substanciales que

se refieren, primero, a las legislaciones de los países - contratantes y, segundo, al sujeto del impuesto que, naturalmente, presupone estudios sobre elementos normativos, en cuanto al segundo.

Habría, pues, necesidad de contemplar los problemas de la doble tributación si nuestros países coinciden, de acuerdo con sus legislaciones, en un mismo ingreso, para lo cual quizá fuera conveniente como primer paso referirse sólo al Impuesto sobre la Renta, que grava los rendimientos de la actividad económica de los sujetos, y se referirá a los casos en que las legislaciones de nuestros países sobre la materia, se yuxtapongan en relación con una misma actividad o ingreso.

Si a determinada actividad o ingreso sólo los grava uno de los países contratantes, no se producirá la doble tributación, ya que el otro país no los considera -- gravados. Por lo tanto, únicamente en la zona de coincidencia de ambas legislaciones se presenta el fenómeno de la doble tributación; de donde se desprende que al estructurarse un tratado sobre doble imposición entre dos países debe tomarse como base, la Ley del Impuesto sobre la Renta del país que tenga una menor órbita de aplicación, para de limitar la coincidencia, la ley de otros país.

Una vez fijada la zona común de imposición, -- ésta será la que sirva de base, en lo normativo, al tratado con el cual se evite el pago del doble gravámen.

En cuanto a los elementos jurídico-objetivos - es indispensable estudiar al sujeto del impuesto en cuanto a nacionalidad, residencia y fuente de ingreso, porque es bien sabido que la nacionalidad por sí sola obliga al sujeto al pago del impuesto al país donde pertenece, la residencia, o sea el domicilio permanente le impone la obligación de pagar gravámenes al país donde radica y la fuente del -- ingreso gravable, es el lugar donde se obtiene la utilidad, base del impuesto independientemente de la nacionalidad o - de la residencia del sujeto.

De estos tres conceptos: nacionalidad, residencia y fuente del ingreso, surgen los seis casos en que puede producirse la coincidencia de impuestos en el campo internacional:

1.- Cuando un nacional que reside en el extranjero obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el extranjero.

2.- El del nacional, con residencia en su país, que obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero.

3.- La situación de un nacional, con residencia en el extranjero, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza localizadas en su país.

4.- El caso de un extranjero, residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el mismo.

5.- Cuando un extranjero, residente en el extranjero obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el país.

6.- Por último, el extranjero residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza extranjera.

Todas estas cuestiones a que me refiero han sido apuntadas sobre conversaciones y antecedentes, cuando tuve el honor de trabajar con el actual Secretario de Hacienda, señor Margáin, hice resúmen en las conclusiones que en seguida me permito señalar a usted:

a) Para evitar la doble tributación no bastan las normas de legislación interna, conviene la celebración de tratados bilaterales.

b) La base normativa del tratado debe ser la Ley del Estado que tenga una menor órbita de aplicación en cuanto coincida con la Ley de otro Estado.

c) Con relación a los elementos jurídicos-objetivos: nacionalidad, residencia y fuente, la doble tributación se presenta cuando cualquiera de ellos no sitúa en el otro país, y,

d) No hay doble tributación cuando los tres elementos jurídico-objetivos se encuentran dentro de las fronteras de un sólo país.

Me permito escribir a usted la presente carta en español, por indicaciones tanto del señor Embajador, como del señor Consejero Comercial de la Embajada de los -

Países Bajos en México, pues la versión inglesa que había preparado, y que naturalmente demoró un poco mi contestación, no creí que fuera conveniente, porque en estas cosas, según el señor Embajador, parece más conveniente comprometernos en el idioma oficial de cada país.

Por otra parte, he sabido que se prepara una-Delegación Holandesa que vendrá a México en el próximo ---septiembre, para discutir estos problemas de doble tribu-tación, y llegar a algún acuerdo bilateral.

Espero que de conformidad con nuestra conver-sación y las que a mi vez he tenido con el señor Secreta-rio de Hacienda Margáin y el Sub-Secretario de Ingresos -Gustavo Petricioli, estos pequeños antecedentes puedan --servir en algo a las negociaciones que espero tengan el -éxito más completo para beneficio de nuestros dos países.

Entre tanto que tengo el gusto de saludarlo,- y rogando a usted perdone la tardanza de mi contestación, debido a las circunstancias a que antes hice mención, su-plico a usted aceptar las seguridades de mi más distingui-da consideración, permitiéndome la libertad de pedir a --usted que salude en mi nombre al Dr. J. H. Kruisinga.

Antonio Armendáriz.

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

PRESENTADO ANTE LA II REUNION DE LA COMISION-
MIXTA DE COOPERACION ECONOMICA MEXICO-HOLANDA

Queremos manifestar, en nombre del licenciado - Gustavo Petricioli, Sub-Secretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, nuestro beneplácito -- por la oportunidad de exponer a ustedes algunas ideas sobre el tema de la llamada "doble imposición internacional"

Comprendemos el interés de nuestros huéspedes -- en los puntos de vista de México, respecto de las cuestiones inherentes a un tema tan debatido en el contexto de las relaciones entre países en vías de desarrollo y países industrializados.

Al mismo tiempo, esperamos que así como ese interés se presenta de manera incidental en la agenda de esta reunión, los aspectos de impuestos sobre la renta relacionados con nuestros vínculos económicos tengan siempre ese mismo carácter incidental. El acento del diálogo en esta comisión de cooperación económica, con buen juicio, se ha concentrado en las perspectivas concretas de comercio, transporte, inversión, y asistencia tecnológica e informativa entre nuestros países. Participamos plenamente del criterio implícito en esa técnica, de que las cuestiones de impuestos

sobre la renta que puedan surgir del incremento de nuestras transacciones bilaterales, han de seguir, y no proceder, al consenso en acciones específicas de mutua utilidad a que debemos avocarnos.

Aclarado que las consideraciones relativas a los impuestos sobre la renta, deben seguir guardando su justa proporción en los trabajos actuales y futuros de este órgano de cooperación económica, pasamos al tema que nos ocupa. Para facilitar la percepción de nuestros comentarios, referiremos de modo general cual es el tipo de situación que se conoce como "doble imposición internacional" y el carácter de las soluciones seculares que al efecto se han propugnado.

La llamada "doble imposición internacional" no denota necesariamente un exceso de impuestos sobre determinadas operaciones que trascienden las fronteras de un solo país. Con más precisión, significa que ciertos ingresos percibidos por una empresa o un individuo, están sujetos al pago de impuesto sobre la renta en más de un país. Esto puede ocurrir porque dos o más naciones consideren simultáneamente, de acuerdo con sus respectivas leyes tributarias, que los mismos ingresos tienen su origen o fuente dentro de sus respectivos territorios; así cada uno de los países cobrará el impuesto sin reconocer los gravámenes pagados a otras naciones respecto a los mismos ingresos. También puede surgir esa situación, - -

cuando además de que uno o más países estiman que determinados ingresos tienen su fuente dentro de sus correspondientes fronteras, al mismo tiempo otra u otras naciones consideran que la empresa o el individuo perceptor de tales ingresos, debe pagarles impuesto sobre los mismos por ser legalmente un nacional o residente de dichas naciones. En esencia, se trata de circunstancias en que dos o más Estados independientes gravan el mismo ingreso, merced al alcance de sus respectivas legislaciones tributarias.

Aquí conviene hacer notar, que también puede plantearse una situación opuesta a la de la "doble" imposición internacional"; aunque esto se discute menos, debe preocuparnos por igual. Tal es el fenómeno, que también ocurre, de que por el juego recíproco de legislaciones tributarias de varios países, algunos ingresos quedan fuera del alcance de cualquier impuesto sobre la renta. Quedan libres de imposición, no gracias a una política deliberada de exenciones, sino merced a la interacción (o falta de interacción) entre normas tributarias nacionales. Se trata de huecos o grietas impositivas internacionales, -- que podemos designar como "subimposición internacional".

Pero lo que más atención ha merecido hasta ahora, quizá porque es lo que preocupa a los contribuyentes y a sus asesores fiscales, son los eventos de "doble-imposición internacional" antes descritos. Para resolver-

los, los países industrializados, que también fueron históricamente los primeros en hacer de los impuestos sobre la renta un recurso fundamental de recaudación, han desarrollado un patrón de tratados bilaterales relativos a dichos impuestos. Estos instrumentos, aunque se conocen como tratados para "evitar" la doble imposición, de hecho tienen como función fundamental la de reducir las posibilidades de cargas excesivas sobre los ingresos gravables que fluyen entre los Estados contratantes. Es decir, tales tratados pretenden atemperar el impacto de los impuestos sobre la renta, ante las situaciones de doble imposición internacional que pueden provocar sus respectivas legislaciones tributarias, en atención a su alcance sobre operaciones que trascienden las fronteras nacionales.

Los referidos tratados entre países desarrollados, en general cristalizan su función mitigadora de impuestos, mediante sacrificios recaudatorios por parte del país en que se generan o tienen su fuente los ingresos que luego fluyen al país en que reside la empresa o el individuo receptor. Esto se logra imponiendo al país de la fuente de los ingresos la obligación de no gravar, o de reducir su tasa de imposición, respecto de los ingresos generados en su territorio. El fundamento de la justicia de este procedimiento, radica en que la reciprocidad formal de tal obligación para ambas partes del tratado, corresponde en principio a una reciprocidad económica en

los flujos bilaterales de ingresos. Lo que sacrifica un país al disminuir su recaudación, respecto de ingresos producidos en él que se exportan al otro país contratante, -- se tiende a compensar con lo que sacrifica su contraparte en la situación inversa.

El supuesto de reciprocidad económica en los flujos bilaterales de ingresos, parece ser adecuado en las relaciones entre países desarrollados; en general, todos -- importantes exportadores de capital y tecnología. Sin embargo, es evidente que dicho supuesto no pueda aplicarse -- por igual a las relaciones entre países en vías de desarrollo, como México, y países industrializados, como Holanda. Así, se plantea la cuestión central que preocupa a diversos países y expertos, sobre cuáles son los principios legítimos en que deben sustentarse la soluciones a la doble-imposición internacional -- y también a lo que denominamos subimposición internacional --, cuando contemplamos flujos de ingresos entre países pobres y países ricos.

Desde 1967, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas emitió una resolución, que considera -- que los tratados en materia tributaria entre países desarrollados y países en desarrollo deberían promover el flujo de inversiones útiles para el desarrollo económico de -- estos últimos. Especialmente por medio de un tratamiento tributario favorable a dichas inversiones por parte de los países de origen, o sea, de los exportadores de capital y de --

tecnología hacia el Tercer Mundo. Con base en dicha resolución, el Secretario General de la ONU estableció un grupo de Expertos en Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Sin embargo, no parece que, en su conjunto, los meritorios trabajos de este Grupo de Expertos han aportado alternativas generalmente satisfactorias, para definir relaciones tributarias justas y equitativas entre países ricos y países pobres.

Desde luego, queremos aclarar que en el curso de esos trabajos se han manifestado ideas en gran medida disímolas, tanto por parte de expertos de países desarrollados como de países en desarrollo, algunas desfavorables a los intereses de los países pobres. Sabemos que Holanda ha participado en esas tareas, pero los informes escritos disponibles no son lo suficiente explícitos sobre las participaciones de cada país, para permitirnos comentar sobre algún punto de vista ahí expresado en lo individual.

Aunque México no ha intervenido directamente en el aludido Grupo de Expertos, ni hasta ahora existen tratados en materia de doble imposición internacional en que México sea parte, somos conscientes de la importancia de instrumentar acuerdos satisfactorios para propiciar un ambiente saludable de tributación internacional. No sólo para eliminar barreras irracionales a la inversión y tecnología productivas que tanto requieren los países del Tercer Mundo, como el nuestro, sino para propiciar que esa inversión y tecnología rindan los máximos frutos para ampliar -

nuestros escasos recursos.

Esa consciente preocupación nos ha llegado a hacer presente nuestra participación en los esfuerzos que desarrolla la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, a través de su Secretariado y de las reuniones de Directores de Tributación Interna de los países miembros. Estos trabajos incluyen de manera importante la exploración de las cuestiones de doble imposición internacional tanto en las relaciones en el seno de la ALAC como en relaciones bilaterales con países industrializados. Dentro de una visión abierta y pragmática de nuestros compromisos regionales en América Latina, queremos encontrar fórmulas adecuadas, en conjugación armónica con dichos compromisos, para resolver con justicia los problemas de doble tributación en nuestros vínculos con los países desarrollados como Holanda. En este enfoque, visualizamos que también el Reino de los Países Bajos, confronta o confrontará necesidades de armonización de sus acuerdos, tributarios dentro del marco del Mercado Común Europeo, en compatibilidad con sus relaciones hacia afuera de esa Comunidad Económica.

Creemos que en este campo falta mucho por explorar, pero es urgente que se haga. La instrumentación de que hablamos, para combatir la doble imposición y la subimposición en las relaciones internacionales, es complemento de los esfuerzos más amplios que actualmente se rea-

lizan para reorganizar el orden monetario internacional y otros aspectos de la economía mundial. En los foros en que se discuten esas cuestiones, se avizora el reconocimiento de vestigios históricos de colonialismo y de inequidad entre los países pobres y los países ricos del mundo, y se espera que haya la suficiente valentía política para proveer un orden más justo. Hay fundamento para reclamar que al discutirse la soberanía tributaria de los países pobres frente a los países ricos, se incorpore una dosis de ese valor, para distinguir la justicia económica de la reciprocidad formal. A nuestro juicio, es la primera la que debe dominar en esas discusiones y orientar así una exploración intensiva de nuevas técnicas de acuerdo, que reduzcan al mínimo los sacrificios fiscales y magnifiquen los beneficios para los países importadores de capital y tecnología.

No podemos permitirnos más, el lujo de soslayar que detrás del lenguaje y los conceptos técnicos con que se describen y evalúan estos problemas, se encuentran seres humanos cuyas necesidades es inminente satisfacer. Nuestros esfuerzos a nivel de expertos deben estar al servicio de esos reclamos. Ninguna pantalla perceptiva, cortina de sofisticación estéril, puede sustraernos de esa realidad.

El Subsecretario de Ingresos ha afirmado que - las propuestas en relación con las inversiones en el Tercer Mundo, procedentes de países industrializados, han de considerarse en el conjunto de los Derechos Económicos de los Estados, Sin duda, parte de estas consideraciones se refieren a la soberanía tributaria sobre los rendimientos de esas inversiones y de otras formas de actividad económica.

Dentro de los lineamientos que hemos reseñado, manifestamos a los honorables delegados representantes de Holanda, que las autoridades hacendarias de México tienen especial interés en integrar mecanismos ágiles, no protocolarios, como los subrayados el lunes pasado por el señor Subsecretario de Relaciones Exteriores, que nos permitan explorar, conjuntamente con sus propios expertos, fórmulas de acuerdo innovadoras en materia de doble imposición entre nuestros países. Con el objetivo de contribuir a una mejor comprensión y solución de este aspecto de nuestras relaciones, y facilitar así que se aceleren los programas de cooperación económica que nos ocupan.

Reiteramos nuestra apreciación por su interés en estas cuestiones, y les hacemos depositarios de un saludo amistoso a su Ministro de Finanzas, en nombre del Secretario de Hacienda y Crédito Público de México.

México, D. F. a 28 de septiembre de 1972.

Lic. Juan Manuel Terán Contreras.

CONCLUSIONES.

I.- El Estado, máximo ente moral y público, es soberano para imponer y exigir el cumplimiento de sus decisiones dentro del ámbito jurídico en que se desenvuelve.

2.- Entre las funciones del Estado están las de -- realizar los fines sociales y cubrir las necesidades colectivas mediante los medios económicos que sólo sus propios individuos le proporcionan.

3.- El impuesto, y sus diversas variantes, son algunos de los medios de que dispone el Estado para subvencionar sus gastos.

El impuesto es la relación más clara que existe entre la economía y el derecho. Tal conclusión obedece a lo siguiente:

Es fenómeno económico porque interviene en los medios de producción, el trabajo, y las finanzas privadas y públicas.

Es de naturaleza jurídica porque es facultad exclusiva del Estado y sus órganos el imponer las contribuciones y exigir su pago mediante la facultad económico-coactiva.

4.- La doble imposición existe cuando el hecho generador o fuente de riqueza es por razones de criterio im-

positivo gravado por varios sujetos activos (Estados, interna o internacionalmente), de la relación impositiva.

Otro caso de la doble imposición, es cuando el su jeto es gravado doblemente como consecuencia de la naturaleza del "hecho generador" (fuente), que desarrolla o por sus características en relación con la persona como son - la nacionalidad, el domicilio o residencia, etc., que se hayan en cierta forma combinadas.

5.- Los antecedentes principales de la doble imposición son: la gran expansión internacional de los países capitalistas altamente industrializados, como consecuencia de la revolución industrial y del liberalismo económico; el subdesarrollo de los países afroasiáticos y -- latinoamericanos; el desarrollo de los medios de comunica ción que ha motivado, junto con los fuertes impuestos de los países capitalistas, la emigración de capitales a naciones que más los favorezcan con su política fiscal y, - finalmente, la oposición de los Estados a ceder el cobro de los impuestos frente a otro Estado o llegar a un arreglo aceptable.

6.- La soberanía implica, entre otras cosas, la - facultad de darse leyes libremente y de actuar de acuerdo a ellas.

La soberanía es básica para el estudio de la doble tributación, pues con base en ella, los Estados justifican su derecho a cobrar los impuestos y afianzan su organiza--

ción interna frente a otros Estados.

7o.- Existen términos como: imposición excesiva, - imposición desperecuada, imposición múltiple y sobreimpo-- sición; que aunque parecidos, son conceptos distintos al-- de doble imposición.

8.- Hay dos tipos de doble imposición: la nacional y la internacional.

9.- La nacional aparece en los Estados Federales - en cuanto hay conflicto impositivo entre los gobiernos Fe-- derales, Estatales y Municipales, entre sí.

Proviene de una legislación defectuosa y aparece - solamente en los Estados Federales donde la Federación el - Estado Federado y el Municipio gravan una misma fuente de - riqueza. El problema en México nació al copiarse, en el - siglo pasado, el sistema impositivo nacional del de los Es-- tados Unidos de América.

10.- La doble tributación se puede dar, internamen-- te, entre la Federación y los Estados y éstos últimos, y los Municipios; aunque éste problema lo solucional la Constitu-- ción Política al crear materias exclusivas de la Federación.

11.- La solución al problema planteado debe ser una-- debida reforma legislativa y Constitucional y un sistema im-- positivo basado en la experiencia real del Estado; coordina-- do entre la Federación y los Estados el mejor interés de am-- bos y buscando así una distribución justa y equitativa del - impuesto.

12.- La doble tributación internacional aparece - entre dos o más estados soberanos y jerárquicamente iguales, dentro del consorcio mundial de naciones.

13.- El problema de estudio puede ser solucionado mediante tratados (bilaterales o pluriunilaterales). La deducción o la exención son otra posibilidad de solución.

Tratado es un documento formal que consigna los de rechos y obligaciones y las reglas que gobiernan las relaciones entre los Estados firmantes respecto a los asuntos de interés mutuo contenidos en el mismo.

La deducción es cuando un Estado concede al causan te la reducción del impuesto pagado a otro por concepto -- de un gravámen sobre la misma materia.

La exención es cuando el Estado extingue la deuda fiscal a los no residentes, aún cuando la fuente se encuen tre dentro del país, pero grava a los residentes por el -- total de su fortuna sin distinguir situación u origen.

14.- La legislación nacional, en su artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, acepta la deducción y la exención en casos especialísimos.

México nunca ha suscrito tratado internacional alguno sobre esta materia; aunque la comunidad de naciones - los ha fomentado considerablemente.

15.- Los principales criterios para la aplicación de los impuestos se han reducido a dos campos principales: el del criterio de la sujeción personal y el de sujeción -

real, así como la teoría de la fuente del ingreso gravable.

16.- La sujeción personal se divide en dos grandes campos: la nacionalidad y el domicilio o residencia.

La nacionalidad es la relación jurídico-política -- que vincula a un sujeto con un Estado determinado y es de gran importancia pues es esta la que define, en algunos casos, las modalidades del pago del impuesto.

17.- El criterio de la sujeción personal es el de la residencia o domicilio, términos que no hay que confundir, pues la residencia no tiene la nota predominante de establecimiento permanente con ánimo de vivir en él, lo que caracteriza el domicilio.

18.- La sujeción real es un criterio objetivo que no busca ninguna característica personal para gravar al sujeto, sino que se basa sólo en la renta misma.

19.- La teoría de la fuente señala que la fuente real del ingreso ha de ser el lugar en que el mismo sea gravado, tesis de grandes ventajas.

20.- Todo tratado debe buscar una finalidad objetiva o sea la de evitar la doble imposición a través de una repartición equitativa del impuesto y un gravámen proporcional al ingreso obtenido.

21.- Los países económicamente subdesarrollados deben buscar que el tratado se base, fundamentalmente, sobre la fuente del ingreso gravable, dejando el impuesto, sólo para casos de excepción todo esto, desde luego, dentro de -

un marco de realidad factible.

(I) ROCCO, ARMANDO M.

La Doble Imposición Internacional (tesis)
Sociedad Impresora Americana. Santiago del Estero -
1778. Buenos Aires. 1947.

(2) FLORES ZAVALA, ERNESTO.

Panorama de la Tributación en México y la 3a. Con--
vención Nacional Fiscal.
Editorial Jus, México, 1948.
Pag. 16.

(3) FLORES ZAVALA, ERNESTO.

Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas.
Editorial Porrúa. México, 1971.
13a. Edición.
Pag. 147.

(4) FISCHER, OSKAR GEORG.

Teoría General del Estado.
Traducción de la II Edición alemana y anotado por --
Rafael Luengo Tapia.
Ediciones de Luis Légaz y Lacambra, Rector de la Uni
versidad de Santiago. 4a. Edición.
Editorial Labor, Argentina.
Pag. 75.

(5) VON EHEBERG, T.

Double Taxation and International Fiscal Cooperation.
New York, 1931.
Pags. 88 y 192.

(6) EINAUDI, LUIGI

Principios de la Hacienda Pública.

Traducción del Italiano por J. Algara y M. Paredes.

M. Aguilar, Editor, Madrid, 1940.

Pags. 154 y 155.

(7) GRIZIOTTI, BENVENUTO.

Principios de Política, Derecho y Ciencia de las --
Finanzas.

Editorial Reus, S. A. México, 1935.

Pag. 240.

(8) PEREZNIETO CASTRO, LEONEL

Apuntes para su Curso de Derecho Internacional Privado.

Conflictos de Leyes.

Pag. 68.

(9) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.

Derecho Financiero Mexicano.

Editorial Porrúa, S. A. México, 1969.

Capítulo II, 6a. Sección, Pag. 53.

(10) MARGAIN, HUGO B.

Problemas fiscales de las Compañías que Operan en --
México. Conferencia sustentada el 8 de octubre de 1957
en Nueva Orleans, Estados Unidos de América, con motivo
de la XII Reunión Anual del "Tax Executives Institute".
México, 1957.

Talleres de Impresión de Estampillas y Valores.- México.

Pag. 23.

- (11) NIBOYET, J. P.
Principios de Derecho Internacional Privado.
Traducción de Andrés Rodríguez Ramón.
Editora Nacional, México, 1969.
2a. Edición.
Pag. 398.
- (12) HIGAREDA L., YOLANDA.
Apuntes para el Curso de Filosofía del Derecho.
U.N.A.M. 1973.
- (13) GARCIA MAYNEZ, EDUARDO
Introducción al Estudio del Derecho
Tercera Edición Revisada.
Editorial Porrúa, México, 1949.
Pag. 125.
- (14) HIGAREDA L., YOLANDA.
Op. Cit.
- (15) PEREZNIETO CASTRO, LEONEL.
Op. Cit.
Pag. 64.
- (16) BIELSA, RAFAEL.
Estudios de Derecho Público.
Editorial Depalama, Buenos Aires, 1950.
Tomo II, Pag. 134.
- (17) FLORES ZAVALA, ERNESTO.
Op. Cit.
Pag. 315.

(18) GRIZIOTTI, BENVENUTO

Op. Cit. 244

(19) STAMP, JOSIAH

The Principles of Taxation

Collier-McMillan,

London, 1936

Pag. 137.

(20) CORTINA, ALFONSO

Inexistencia de Normas Técnicas con Válidez Científica General, de los que pueden Derivar Conclusiones Prácticas para prevenir la Doble Tributación.

Memoria de la Tercera Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados.

México, 1945,

Tomo I, Pag. 150.

(21) SERRA ROJAS, ANDRES.

Derecho Administrativo.

Tomo II, Impresora Galve, S. A. México, 1972.

5a. Edición, Pag. 792.

(22) GRIZIOTTI, BENVENUTO.

Op. Cit.

Pag. 244.

(23) GRIZIOTTI, BENVENUTO.

Op. Cit.

Pag. 243.

- (24) EINAUIDI, LUIGI
Op. Cit.
Pag. 155
- (25) FLORES ZAVALA, ERNESTO.
Op. Cit.
Pag. 325-326.
- (26) VALLARTA, IGNACIO L.
Votos.
Imprenta de Francisco Díaz de León.
México, 1881
Pag. 58-59
- (27) TENA RAMIREZ, FELIPE
Derecho Constitucional Mexicano
Editorial Porrúa, México, 1964.
Pag. 108 y ss
- (28) LOZANO, A.
Agenda Constitucional Mexicana.
Ramón de S. N. Araluce Editor.
México, 1901.
Pag. 161
- (29) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano
Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969. 2a. edic.
Pag. 36.
- (30) SERRA ROJAS, ANDRES.
Op. Cit.
Pag. 825

(31) FLORES ZAVALA, ERNESTO

Op. Cit.

Pag. 315

(32) MANTILLA MOLINA, ROBERTO

Derecho Mercantil

Editorial Porrúa, México, 1971

12a. Edición.

Pag. 193

(33) SELIGMAN EDWIN R.A.

Double Taxation and International Fiscal Cooperation.

New York, 1931.

Pag. 31

(34) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.

Op. Cit.

Pag. 248

(35) 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.
Estudio preparado para el X Congreso de la Asociación-
Fiscal Internacional.

Roma, Italia. del 1o. al 5o. de octubre de 1956.

Impreso en los Talleres de Impresión de Estampillas y-
Valores.

México, 1956.

Pag. 2.

- (36) PEREZNIETO CASTRO, LEONEL

Apuntes para su curso de Derecho Internacional Privado
Conflicto de Leyes.

Pag. I.

- (37) MIAJA DE LA MUELA, ADOLFO.

Derecho Internacional Privado
Ediciones Atlas, S. A. Madrid.

5a. Edición, 1969

Tomo I, Pag. 467

- (38) GARCIA MORENO, VICTOR.

Apuntes para su curso de Derecho Internacional Privado.

U.N.A.M. 1973.

- (39) NIBOYET, J. P.

Op. Cit.

Pag. 230

- (40) MARGAIN, HUGO B.

Op. Cit.

Pag. 3.

- (41) MARGAIN HUGO B.

Ad. Ibidem.

Pag. 4

- (42) Estudio General sobre las Inversiones Extranjeras I.

Comisión de la Cámara Nacional de la Industria de -
la Transformación. (CANACINTRA).

México, 1955.

Pag. 8

(43) SELIGMAN, EDWIN.

Op. Cit.

Pag. 53

(44) CANACINTRA.

Op. Cit.

Pag. 16

(45) FRIAS, YOLANDA.

Apuntes para su Curso de Derecho Internacional Público.

U.N.A.M.

1972.

(46) FLORES ZAVALA, ERNESTO.

Op. Cit.

Pag. 304-305

(47) VILLACRES MOSCOSO, JORGE.

Un Nuevo Código de Derecho Internacional Privado para la
Futura Comunidad Integral Latino Americana.

La Justicia, Revista mensual.

Febrero de 1971, México.

Pag. 31

(48) MIAJA DE LA MUELA, ADOLFO.

Op. Cit.

Pag. 468

(49) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.

Op. Cit.

Pag. 19

(50) FRIAS, YOLANDA.

Op. Cit.

(51) MARGAIN, HUGO B.

Op. Cit.

Pag. 25 a 27

BIBLIOGRAFIA GENERAL.

- BIELSA, RAFAEL
Estudios de Derecho Público.
Editorial Depalma, Buenos Aires, 1950
Tomo II
Pag. 134
- CAMARA NACIONAL DE LA INDUSTRIA DE LA TRANSFORMACION.
Estudio General sobre las Inversiones Extranjeras I.
Comisión de la Cámara Nacional de la Industria de la-
Transformación (CANACINTRA)
México 1955
Pag. 8, 15.
- CORTINA, ALFONSO.
Inexistencia de Normas Técnicas con Validez Cientí--
fica Universal y General de las que pueden derivar --
Conclusiones Prácticas para Evitar la Doble Imposición.
Memoria de la Tercera Conferencia de la Federación In-
teramericana de Abogados.
México, 1945,
Tomo I
Pag. 150
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.
Derecho Financiero Mexicano.
Editorial Porrúa, México, 1969
Capítulo II, 6a. Sección,
Pags. 53 a 57

- EINAUDI, LUIGI

Principios de la Hacienda Pública.

Traducción del Italiano de J. Algara y M. Paredes.

M. Aguilar, Editor, Madrid, 1940.

Pags. 154 y 155.

- FISCHER, OSKAR GEORG.

Teoría General del Estado.

Traducción de la II Edición alemana y anotado por

Rafael Luengo Tapia.

Ediciones de Luis Légaz y Lacambra, Rector de la Universidad de Santiago, 4a. Edición.

Editorial Labor, Argentina.

Pag. 75

- FLORES ZAVALA, ERNESTO.

Panorama de la Tributación en México y la 3a. Convención Nacional Fiscal.

Editorial Jus, México, 1948

Pags. 16, 17 y 18

- ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.

Editorial Porrúa, México, 1971

13a. Edición.

Pag. 147

- GARCIA MAYNEZ, ERNESTO.

Introducción al Estudio del Derecho.

Tercera Edición Revisada.

Editorial Porrúa, México, 1949.

Pag. 125.

- GRIZIOTTI, BENVENUTO.

Principios de Política, Derecho y Ciencia de las --
Finanzas.

Editorial Reus, S. A. México, 1935.

Pag. 240.

- MANTILLA MOLINA, ROBERTO

Derecho Mercantil,

Editorial Porrúa, México, 1971.

12a. Edición.

Pag. 193.

- MARGAIN, HUGO B.

Problemas Fiscales de las Compañías que Operan en México.

Conferencia sustentada el 8 de octubre de 1957 en la ciu--
dad de Nueva Orleans, Estados Unidos de América, con mo--
tivo de la XII Reunión Anual del "Tax Executives Institu
te".

México, 1957.

Talleres de Impresión de Estampillas y Valores. México.

Pag. 23.

- Tesis para Evitar la Doble Tributación en el Campo Inter-
nacional en Materia del Impuesto Sobre la Renta Basada en
la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable.

Estudio Preparado para el X Congreso de la Asociación Fis
cal Internacional.

Roma, Italia, del 1o. al 5o. de Octubre de 1956.

Impreso en los Talleres de Impresión de Estampillas y --
Valores - México, 1956.

Pag. 2 a 19, 25 a 27.

- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Universidad Autónoma de San Luis Potosí.

2a. Edición 1969.

Pag. 36, 248.

- NIBOYET, J. P.

Principios de Derecho Internacional Privado.

Traducción de Andrés Rodríguez Ramón.

Editora Nacional, México, 1969.

2a. Edición.

Pag. 398.

- MIAJA DE LA MUELA, ADOLFO.

Derecho Internacional Privado.

Ediciones Atlas, S. A. Madrid.

5a. Edición. 1969.

Tomo I. Pag. 467 y 468.

- LOZANO, A.

Agenda Constitucional Mexicana.

Ramón de S. N. Araluce Editor.

México, 1901.

Pag. 161.

- ROCCO, ARMANDO M.

La Doble Imposición Internacional (tesis)

Sociedad Impresora Americana. Santiago del Estero 1778

Buenos Aires, 1947.

Pag. 368

- SELIGMAN, EDWIN R. A.
Double Taxation and Internationasl Fiscal Cooperation.
New York, 1931
Pag. 51
- SERRA ROJAS, ANDRES.
Derecho Administrativo,
Tomo II, Impresora Galve, S. A. México, 1972.
5a. Edición.
Pag. 792.
- STAMP, JOSIAH.
The Principles of Taxation.
Collier-McMillan.
London, 1936.
Pag. 137
- VALLARTA, IGNACIO L.
Votos.
Imprenta de Francisco Díaz de León.
México, 1881.
Pag. 58-59
- VILLACRES, MOSCOSO, JORGE.
Un nuevo Código de Derecho Internacional Privado para -
la Futura Comunidad Integral Latino Americana.
La Justicia, Revista Mensual.
Febrero de 1971, México.
Pag. 31.
- VON EHEBERG, T.

Double Taxation and International Fiscal Cooperation.

New York, U. S. A. 1931.

Pags. 88 y 193.

APUNTES.

- FRIAS, YOLANDA.

Apuntes para su Curso de Derecho Internacional Público.

U. N. A. M.

1972.

- GARCIA MORENO, VICTOR.

Apuntes para su Curso de Derecho Internacional Privado.

U. N. A. M.

1973.

- HIGAREDA, YOLANDA.

Apuntes para su Curso de Filosofía del Derecho.

U. N. A. M.

1973.

- PEREZNIETO CASTRO, LEONEL.

Apuntes para su Curso de Derecho Internacional Privado.

Conflicto de Leyes.

U. N. A. M. 1973.

Pag. 68