

N-320
2EJ



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGON.

" LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO "

T E S I S

QUE PARA OBTENER TITULO PROFESIONAL DE LICEN-
CIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

PATRICIA JUANA RAMOS OLGUIN.

DIRECTOR DE TESIS:

LIC. YULIC BARRIENTOS SOLIS.

SAN JUAN DE ARAGON, México.

Junio de 1992.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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 está 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.

INDICE GENERAL.

INTRODUCCION	5
CAPITULO I ANTECEDENTES JURIDICOS DE LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO.	
A. EL CONCEPTO JURIDICO FISCAL DE TRIBUTACION	7
B. LA ENUMERACION DE LAS CONTRIBUCIONES FISCALES	8
C. EL REGIMEN FISCAL DE LA TRIBUTACION EN MEXICO	11
D. LOS ELEMENTOS DE LA RELACION JURIDICO FISCAL	15
CAPITULO II LA DOBLE TRIBUTACION EN NUESTRAS LEGISLACIONES ANTERIORES.	
A. LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL AUSENTISMO DEL 14 DE FEBRE- DE 1934	22
B. LEY DEL IMPUESTO SOBRE EXPORTACION DE CAPITALS DEL 29 DE AGOSTO DE 1936	32
C. LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936	43
D. EL CRITERIO DEL CODIGO FISCAL DE 1938	52
E. EL PUNTO DE VISTA DEL LEGISLADOR EN EL CODIGO FISCAL DE 1966	55
CAPITULO III LA DOBLE IMPOSICION FISCAL EN MEXICO.	
A. EL CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL	58
B. LAS MODALIDADES DE LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL	65
C. LA JUSTIFICACION DE LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO	71
D. EL AVANCE INDUSTRIAL Y EL ALTO COSTO DE LA BUROCRACIA	75

CAPITULO IV CONCEPTOS JURIDICOS DE PROCEDENCIA EQUITATIVA
DE LA DOBLE IMPOSICION FISCAL.

A. LA MULTIPLICIDAD DE ACREEDORES FISCALES DE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO GRAVABLE.....	80
B. LA EQUIDAD EN EL COBRO DE UN CREDITO FISCAL CUANDO HAY UN CASO DE DOBLE TRIBUTACION	94
C. EXCEPCIONES JURIDICAS CONTRA EL PAGO DE DIVERSOS CREDITOS FISCALES SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO.....	105
D. CRITERIO ACTUAL DE NUESTRA LEGISLACION FISCAL SOBRE DOBLE TRIBUTACION	113
C O N C L U S I O N E S	132
B I B L I O G R A F I A	135

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

Este trabajo de tesis fue realizado para analizar el fenómeno jurídico de la doble tributación y sus consecuencias. En el curso de redacción de tesis, el profesor que lo impartió, licenciado Roberto Olguín nos dijo entre otras cosas: " La Universidad Nacional Autónoma de México tiene como finalidad principal, la formación de profesionistas que se dediquen a la investigación dentro de su propia especialidad, de problemas que aquejen al país, elija uno, lo resuelva y dé a conocer esa solución ".

La presente tesis tuvo ese impulso y esperamos, cumpla con la misión que le compete. Quizá el lector considere que fue un resultado magro. El autor reconoce las limitaciones que en experiencia posee.

Después de esta advertencia diremos que una de las principales dificultades que tuvimos al realizar la investigación, fué la de obtener información respecto de las fuentes legales de carácter histórico, concretamente el Código Fiscal de 1938 del cual sólo encontramos el ordenamiento pero no la exposición de motivos.

Los problemas que se tuvieron que enfrentar al investigar las fuentes, fué principalmente el acceso a ellas. Los autores nacionales no se dedican con profundidad a estudiar el problema de la doble tributación. El único que se encarga de analizar el tema de esta manera es el Doctor Ernesto Flores Zavala.

Por otro lado, los autores extranjeros son ajenos a la realidad jurídica de nuestro país, aunque con ciertas similitudes. Además hay que contar con el riesgo de una mala traducción, pero que resulta a la larga, interesante conocer, para enriquecer una investigación.

En todo trabajo de investigación, hay un precedente, el planteamiento previo de una interrogante, que motive la búsqueda de una respuesta, precisamente el objetivo de esa investigación.

La interrogante que nos motivó fué:

¿ Es la doble tributación fiscal un problema de injusticia o una iniquidad jurídica ?

Nuestra hipótesis a probar es la siguiente:

La doble tributación fiscal es una injusticia jurídica que pone en desventaja a una persona respecto de otra; se le impone un doble sin más justificación. Es doblemente gravada en una actividad que ya lo fué anteriormente.

CAPITULO I ANTECEDENTES JURIDICOS DE LA
DOBLE TRIBUTACION.

A. EL CONCEPTO JURIDICO FISCAL DE TRIBUTACION.

El Estado actual es una entidad de derecho público bastante--- compleja en su organización, con la finalidad de prestar servicios-- para lograr un bienestar social; lo anterior se ha visto aumentado-- con las numerosas atribuciones en el ámbito económico, que últimamen-- te ha adquirido. El Estado se ve en la necesidad de obtener de los-- particulares, los recursos que necesita para financiarse.

Esta acción del Estado debe ser vigilada con mucho cuidado, pues to que un exceso de recaudación puede causar un detrimento de la eco-- nomía del País.

La determinación de la tributación fiscal, como una facultad de el Estado, debe reunir las cualidades de ser adecuado, eficaz y oportuna, por ello " Recibe el nombre de fisco el Estado considerado como titular de la hacienda pública y por lo mismo con derecho para--- exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y-- con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo."¹ Hay que hacer notar que la obligación de todo ciudadano a costear la actividad económica del Estado en el cual reside, se fundamenta en lo--- dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Norma Suprema.

1

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas me-- xicanas. Los impuestos. 29a. ed., México 1989; PORRUA.
P.P.74-75.

La Tributación fiscal es la obligación que tiene un individuo en pagar un crédito fiscal a favor del Estado, establecido por la Ley fiscal ordinaria.

Consideramos que en sí, este es el concepto jurídico fiscal de Tributación, es decir, la tributación es en realidad una obligación a cargo de una persona, moral o física de un crédito a favor del Estado (como fisco), fijando anteriormente en una ley los conceptos de tributación a cargo del sujeto pasivo que ha de pagarlos.

Analizado más profundamente, podemos decir que la tributación es la acción de pagar, rendir un tributo, un crédito fiscal por que es establecido previamente en una ley, a favor del Estado.

B. LA ENUMERACION DE LAS CONTRIBUCIONES FISCALES.

La contribución fiscal es la aportación que hace un individuo de manera obligatoria, por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos y créditos fiscales.

El artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación nos da el concepto de crédito fiscal: " Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios; incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las que dicha Secretaría autorice." (Código Fiscal Vigente)

El Código Fiscal en vigor enumera los tipos de contribuciones a cargo del causante; que el Estado tiene derecho a percibir, como titular de la hacienda pública y puede exigir su cumplimiento.

El ordenamiento legal en cita nos explica en qué consisten cada una de las contribuciones relacionadas en su artículo 2o. como a continuación se indica:

" I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que-- deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la-- situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean dis-- tintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artí-- culo ".

Conviene resaltar que la expresión: "... las personas... que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma ..." se refiere a que la situación jurídica de un individuo siempre será prevista por la ley, y una situación de hecho se refiere a las consecuencias jurídicas que ocasiona un individuo con sus actos. Más adelante veremos que esta diferencia crea en Derecho tributario, diversas situaciones jurídicas que influyen en la doble tributación.

" II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones-- establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas--

por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de Seguridad Social o en las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

En este rubro entran todas las cuotas a cargo de los causantes del Instituto Mexicano del Seguro Social y del ISSSTE, y otros organismos similares.

" III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales--- que se beneficien de manera directa por obras públicas."

Lo anterior es muy claro, si un grupo de personas se beneficia de manera inmediata con una obra de infraestructura como lo es, pavimentación de calles, banquetas, guarniciones, topes, casetas de vigilancia, etcétera, deberán de contribuir con dinero para pagar directamente la mano de obra, como ocurre en el Estado de México.

" IV. Derechos son contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando-- se presten por organismos descentralizados. También son de rechos las a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Quando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las--- contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de apor- taciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este-- Código se haga referencia únicamente a contribuciones, no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de los dis- puesto en el artículo 10."

Todos esos " pagos " constituyen las contribuciones llamadas- derechos.

Como ejemplo podemos decir que es el hecho de pagar por la entrada a un museo, como el de Antropología e Historia; el pago- de la expedición de copias certificadas de distintos documentos de archivos públicos, pago de certificados de Antecedentes no- penales en delitos Federales.

Ahora bien, el último párrafo del citado precepto será impor- tante posteriormente en nuestro estudio.

C. EL REGIMEN FISCAL DE LA TRIBUTACION EN MEXICO.

En nuestro país el régimen fiscal en el aspecto de tributación de manera específica, está formado principalmente por las disposio- nes ordinarias y las normas fundamentales de Derecho Fiscal estable

cidas en nuestra Constitución Federal.

Las disposiciones ordinarias son la Ley de Ingresos de la Federación, las leyes y disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de la Ley en cita, así como el Código Fiscal de la Federación; todos estos ordenamientos establecen la realidad práctica del Derecho Fiscal.

La ley de ingresos de la Federación es expedida año con año por el Congreso de la Unión; en realidad es una enumeración de los ingresos que se percibirán dentro del correspondiente ejercicio fiscal.

" Las Legislaturas de los Estados expiden tanto las leyes de ingresos del Erario local, como las leyes de ingresos de los Municipios que lo integran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 115, fracción II, de la Constitución. " ² (sic)

El Congreso de la Unión al legislar sobre la Ley de Ingresos, debe considerar los índices de crecimiento industrial y comercial del país, además debería realmente revisar su cumplimiento, dentro de la aplicación de los diversos ordenamientos de carácter ordinario, verificando la aplicación correcta de recursos.

Podría pensarse que habría una invasión de esferas, pero creo que es necesario que una comisión del Congreso vigile, por lo menos el destino efectivo de nuestras cargas tributarias.

² Flores Zavaña, Ernesto. Op. Cit. , p. 257.

(sic) actualmente tal disposición está regulada en la fracción IV del vigente artículo 115 Constitucional.

Como un ejemplo diremos que " La Cámara de Diputados en Canadá-- vigila con todo detalle las propuestas de cargas tributarias, impidiendo o retrasando su aplicación si resulta un perjuicio grave de--- una rama de la industria en desarrollo." 3

Por el contrario, en México se aceptan de manera displicente y-- como algo sin importancia, la creación de nuevas cargas tributarias, sin estudiar las posibles repercusiones de su promulgación y aplicación.

"... los impuestos deben ser justos, equitativos. El concepto--- de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, variará de acuerdo--- con el pensamiento filosófico- jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad..." 4

Las leyes, reglamentos, circulares y demás disposiciones que precisan cada uno de los conceptos que por ingresos puede percibir el-- el Estado, van encaminados a la obtención efectiva de dichos ingresos de los obligados por la misma ley.

Un ejemplo de lo anterior es el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación en vigor que a la letra dice:

" Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales , estos coincidirán con el año de calendario..."

"...En los casos en que una sociedad entre en liquidación o-- sea fusionada, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación o se fusione ..."

3
4

Baldemar Escobedo, El crecimiento de la inversión extranjera
Revista Visión Fascículo Julio 1977.

Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., p.p. 133-134.

El artículo 50. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos dice en su primer párrafo:

" Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 11 del Código, cuando el contribuyente entre en liquidación y deba garantizar el interés fiscal, el monto de la garantía será igual al promedio anual de las contribuciones que se causaron por ejercicio, considerando para estos efectos las que pagó o que le hubieran determinado las autoridades fiscales, correspondientes a los últimos tres ejercicios de doce meses. En este caso no se garantizarán los recargos..."

De la transcripción anterior puede notarse que el reglamento es mucho más específico que lo que establece el Código, que plantea situaciones jurídicas más generales, y lo mismo ocurre con la mayoría de los ordenamientos, hasta llegar a la más mínima circular administrativa que indique el procedimiento para la recepción de dicha garantía a que se refieren los artículos anteriores.

Considero que esas disposiciones procuran el mejor cumplimiento de las leyes fiscales, creadas por el Ejecutivo, desde luego con la aprobación del Congreso.

El Doctor Ernesto Flores Zavala nos dice: " En las leyes se establecen los elementos esenciales del impuesto: Sujetos, objeto, cuota, forma de pago, época de pago, procedimientos para la determinación de el crédito fiscal, sanciones y recursos del causante contra las violaciones de la Ley, etc." 5

5

Op. Cit., p. 36.

El impuesto está determinado por la propia ley para que se recaude la cantidad exacta esperada o mejor dicho calculada para una carga tributaria en particular. Sin embargo no siempre la imposición de un impuesto responde a la necesidad de ingresos por parte del Estado sino como un modificador económico de las condiciones económicas de determinada clase social; a esto se le llama la función social del impuesto.

D. LOS ELEMENTOS DE LA RELACION JURIDICO FISCAL.

Para establecer la relación fiscal es necesario analizar el concepto de impuesto. A este respecto el Doctor Flores Zavala hace una recopilación de distintos doctrinarios del Derecho Fiscal, en cuanto a las definiciones de impuestos que proponen. A continuación anotaremos alguna de ellas y comentaremos cuál es la más adecuada, según nuestra legislación.

" Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas." Eheberg.

" El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter coactivo y su-

su producto se destina a la realización de servicios de utilidad-- general y de naturaleza indivisible." Francisco Nitti.

" El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionar los medios necesarios para la producción de los servicios publicos generales." Vitti de--- Marco

" El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos de gobierno. " Leroy Balieu.

" Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencias a los beneficios especiales prestados." E.R.A. Se-- ligman.

1a.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente-- suma de dinero y no de servicios personales.

2a.- La prestación del individuo no es seguida por una con-- traprestación del Estado.

3a.- El constreñimiento jurídico. El impuesto esencialmente es un pago forzado.

4a.- Se establece según reglas fijas.

5a.- Se destina a gastos de interés general.

6a.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los indi-- viduos forman parte de una comunidad política organizada."---

Gastón Jéza.⁶

⁶ Flores Zavala, Ernesto, Cp. cit., p.35.

La anterior definición no es en sí una definición, sino la mera enumeración de sus características. Es más completa que las que--
antecedentes, ya que el Impuesto es la prestación obligatoria para un--
individuo, por disposición de una ley fiscal a la cual no le sigue--
una contraprestación del Estado, quien la destina a satisfacer los--
servicios públicos y cubrir los gastos del Gobierno.

La prestación a cargo del contribuyente, el impuesto, será de--
terminado por la misma ley y casi siempre en dinero. La prestación--
de un servicio personal a favor del Estado no puede constituir un im--
puesto.

Al establecer un impuesto la ley crea una obligación de pago--
del causante de tal impuesto, frente al acreedor que es el Estado.

En este orden de ideas, entre el acreedor de un crédito fiscal
y el deudor de éste, se origina una relación jurídico fiscal. En la--
doble tributación la obligación de pago de un contribuyente es fren--
te a dos acreedores fiscales sobre una misma fuente de ingresos.

La relación tributaria está formada, por un sujeto activo o---
sea el acreedor del crédito fiscal y el sujeto pasivo, que es el ---
causante del impuesto. El objeto de esta relación se encuentra en
la obligación de pago de un crédito fiscal.

La Federación y las Legislaturas de los Estados son en reali--
dad los encargados de establecer las cargas tributarias. De esta ma--
nera son los sujetos activos de la relación tributaria. Los Municipi--
cipios sólo son recaudadores de las cargas impositivas y sólo con--
servan el porcentaje acordado a su favor.

El artículo 115 fracción IV Constitucional, se refiere a que el Municipio administrará su hacienda formada por las contribuciones que le establezca la misma Legislatura por las contribuciones que le correspondan, y lo hará de manera libre.

La Federación tiene la facultad de imponer y recaudar impuestos para toda la República, en los rubros que ella determina. Las Legislaturas de las Entidades Federativas y el Departamento del Distrito Federal, para imponer y recaudar, dentro de sus respectivas circunscripciones territoriales.

Las Legislaturas Locales de los Estados establecen los conceptos de los impuestos a favor de los municipios, quienes poseen una facultad limitada en el aspecto impositivo.

" Sujeto Pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. ⁷

El sujeto pasivo es aquel que se coloca en el supuesto de la Ley Fiscal, y que por lo mismo está obligado al pago del impuesto; sin embargo los impuestos están sujetos a diversos fenómenos económicos y por el fenómeno de repercusión, el impuesto puede ser pagado por otro sujeto que es el que paga en realidad el impuesto, es en su economía la que se ve directamente afectada por el pago del impuesto es, así que la repercusión es la traslación de la carga del impuesto a otra u otras personas. Aquella persona es en la cual incide el impuesto, y es el sujeto pagador del impuesto.

El sujeto pagador del impuesto, no establece ninguna relación tributaria con el sujeto activo de la relación fiscal.

⁷ Flores Zavala, Op. Cit., p. 54.

Las cargas tributarias se ven determinadas por un principio-- de generalidad, es decir, todos aquellos que tengan la obligación-- de contribuir están obligados a pagar sus impuestos, porque se han situado en el supuesto de la ley fiscal.

Es preciso señalar que dos cualidades que posee el sujeto pasivo: La nacionalidad y el domicilio, son muy importantes para el tema de doble tributación.

Estos dos aspectos dan consecuencias de diversa magnitud dentro de la obligación al doble pago de impuestos por una misma fuente de ingreso, entonces veremos con detalle estas cualidades para entender su influencia más adelante.

La nacionalidad es un atributo de la persona que determina la unión a un Estado, por reunir las calidades que establecen las propias leyes que determinen quienes son sus nacionales. Están obligados al pago de impuestos porque todos los nacionales de un país deben contribuir a su mantenimiento.

Los extranjeros son aquellos que no reúnen la calidad de nacionales establecidas respecto de un Estado en particular. Los extranjeros están obligados a contribuir al gasto público del país, ya sea por el hecho de estar domiciliados en el país, porque obtiene algún beneficio gravable o porque tienen sus fuentes de riqueza en México. El artículo 32 parte primera, de la Ley Vigente de Nacionalidad y Naturalización marca esta obligación:

" Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y

a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen."

Los mexicanos que obtengan beneficios por fuentes de riqueza en el extranjero, deberán pagar impuestos por la ganancia adquirida en el país del que son nacionales, a México. Todo esto independientemente del gravámen fiscal que le imponga el país donde está ubicada la fuente de riqueza, donde él obtuvo el beneficio gravable.

Ocurre lo mismo con los extranjeros, el país de donde son originarios, les solicitará su contribución correspondiente por los beneficios obtenidos en país extranjero.

La nacionalidad, además, sirve para determinar cuál es la jurisdicción territorial de las autoridades fiscales y en qué lugar debecubrir o efectuar sus pagos.

El Doctor Ernesto Flores Zavala ⁸ indica muy acertadamente que la definición que de domicilio nos da el Código Civil, no corresponde al ámbito de aplicación de la Ley fiscal, y propone que el domicilio, desde el punto de vista fiscal, sea exclusivamente considerado, como casa o local de negocios, excluyéndose la tercera posibilidad de domicilio prevista en el Código Civil Vigente, que consiste en " el lugar donde se encuentran ".

El domicilio del sujeto pasivo debe estar bien determinado para que cumpla efectivamente con sus obligaciones. La dirección deberíaincluir todos los datos que identifiquen eficazmente el lugar donde--

8

Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit., pp. 80-85.

eventualmente sucederá un embargo, un requerimiento de pago, una notificación, etcétera.

En un sistema federal puede suceder que una renta gravable, por razón de domicilio, puede serlo por la ley local de ingresos y por la Federación; entonces existe un caso de doble tributación.

Otras consideraciones sobre domicilio que deben tomarse en cuenta son, el domicilio fiscal de las personas morales, el lugar donde se encuentra la Administración central en ellas y el establecimiento permanente del que habla la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Respecto de actividades gravadas el domicilio será donde se lleve a cabo tal actividad, aunque este principio parece muy fácil en su aplicación, es lo que origina la Doble Tributación por problemas de territorialidad.

Cuando el gravámen recae sobre la propiedad o posesión de bienes inmuebles, el domicilio será el lugar de ubicación de los bienes.

CAPITULO II LA DOBLE TRIBUTACION EN NUESTRAS
LEGISLACIONES ANTERIORES.

A. LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL AUSENTISMO DEL 14 DE FEBRERO
DE 1934.

Existe esta ley el Presidente Substituto de los Estados Unidos Mexicanos, Abelardo L. Rodríguez, el jueves 22 de febrero de 1934.

Esta Ley se expide en una época en que es preciso allegarse de recursos, porque había fuga de capital por la situación política-- inestable, y está dirigida a evitar tal situación.

La Ley del Impuesto sobre el Ausentismo, provoca la doble tributación sobre ingresos obtenidos en México y que sean remitidos al extranjero; y por otro lado a aquellas personas que radicaran en el extranjero y obtuvieran algún beneficio producido en México.

El artículo 2o. establece lo siguiente:

" Son causantes del impuesto:

I. Las personas físicas con domicilio en el extranjero o que al empezar un ejercicio fiscal, tengan una permanencia mayor de-- cuatro meses fuera de la República, y que perciban ingresos o rentas producidos en México.

Se tendrá como domiciliada en el extranjero a toda persona que al empezar un ejercicio fiscal haya radicado fuera de la República, en el ejercicio inmediato anterior por más de seis meses, aunque no sean consecutivos..."

El segundo párrafo del artículo en comento, sirve para delimitar a las personas domiciliadas en el extranjero, a condición que obtengan un beneficio en México. No importa su nacionalidad.

" II.-Las personas morales con domicilio en el extranjero que--

perciben ingresos o rentas de las señaladas en el artículo 4o."

El artículo 4o. se refiere a las características de esos ingresos o rentas, y que su contenido es:

" Se consideran producidos en México:

I. Las rentas, ganancias, regalías y toda clase de productos-derivados de la propiedad o explotación de bienes inmuebles sitos- en territorio mexicano o de derechos reales constituidos sobre los mismos bienes.

II.- Los dividendos, intereses y demás rendimientos de toda- clase de acciones, bonos, partes de fundador y cualesquiera otros- títulos jurídicos que otorguen participación en las utilidades de- negociaciones domiciliadas en México o que exploten empresas para- cuyo ejercicio exista en México una instalación o representación.

III.- Los intereses, primas de amortización y demás retribuic^o nes de préstamos que deban satisfacerse por personas residentes en México o con cargo a rentas comprendidas en este artículo.

IV.- Los intereses de los título de crédito que en los térmi- nos de la ley de la materia se expiden en el país.

V.- Las rentas vitalicias o temporales cuya causa sea una im- posición de capital en los mismos casos del párrafo III.

VI.- Los intereses y toda clase de retribuciones de las cuen- tas corrientes, depósitos y fianzas constituidos en territorio me- xicano o para responder de alguna obligación exigible en México.

VII.- Las utilidades de explotaciones industriales o comercia- les para cuyo ejercicio exista en territorio mexicano una instala- ción, oficina, despacho o representación.

VIII.- Las rentas y utilidades derivadas de la enajenación y arriendo de bienes muebles materialmente existentes en territorio mexicano, y las procedentes de derechos originariamente registrados en un Registro Público mexicano.

IX.- Las rentas, regalías, participaciones, beneficios, productos, utilidades o ingresos que provengan de la explotación, aportación, enajenación o cualesquiera otra forma de aprovechamiento o especulación comercial de concesiones otorgadas por autoridades mexicanas o de derechos a la explotación del subsuelo reconocidos--- por las mismas autoridades.

X.- Las retribuciones de todo género por trabajos o servicios personales, profesionales o eventuales, cubiertos por personas o empresas domiciliadas en México.

XI.- Las percepciones, ingresos y rentas de todas clases no comprendidos en la enumeración anterior, que estén gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XII.- Las herencias, legados y donaciones gravables conforme a las leyes mexicanas.

XIII.- Los capitales pagados por personas domiciliadas en México a personas domiciliadas en el extranjero o que tengan la permanencia de cuatro meses que señala la fracción I del artículo 10. en razón de contratos de seguros o como indemnización de daños personales.

XIV.- Los premios de loterías y rifas efectuadas en el país.

XV.- Cualquier otro ingreso o renta que por analogía pueda incluirse en alguno de los párrafos anteriores."

Se trata en resumen de todo aquel beneficio obtenido en México a condición de que sea enviado al extranjero. Es el objeto del Impuesto sobre Ausentismo, ya sea de personas o de capitales. Desde el punto de vista doctrinario, el derecho o facultad de la Administración fiscal para imponer un tributo a un extranjero, a alguien que no es su súbdito, consiste en el nexo derivado de la obtención de alguna ganancia producida en su país.

La fracción III del artículo 2o. dice:

"III.- Las personas físicas o morales domiciliadas en el país que inviertan en el extranjero ingresos o rentas producidos-- en México."

Al respecto haremos una acotación anotada por Harold Groves-- en el sentido de que:

" En realidad los Estados tienen su fundamento legítimo (para imponer tributos), y es lógico que propugnen incluso una división-- de los impuestos al gravar ingresos sobrepuestos." ⁹

Es muy acertado el comentario, y de este modo se produce la doble tributación, cuando un Estado impone más de un impuesto sobre-- una misma fuente de ingreso gravable.

La Ley del Impuesto sobre Ausentismo grava ingresos o rentas que producidas en México, sean obtenidas o percibidas por personas-- que radicasen en el extranjero, incluye los dividendos, intereses y otros rendimientos derivados de inversiones hechas en México o por-- nacionales en el extranjero. Este último tiene importancia pues da-- lugar a diversas situaciones jurídicas respecto de la calidad del--

9

México 1958, 3a. reimpresión, p.306.

sujeto pasivo de la relación tributaria.

Es importante hacer notar que el artículo 5o. nos indica que la evaluación de las rentas o ingresos, será de acuerdo al valor que le establezcan otras leyes y en el artículo 8o. de esta Ley nos señalalas cuotas de la manera siguiente:

Las personas físicas con domicilio en el extranjero o permanencia mayor a cuatro meses fuera de la República con ingresos o rentas producidos en México, además de las personas morales que obtengan--- cualquier tipo de beneficio producido en México, serán gravados con el 2 % del importe total de dichos ingresos, rentas o beneficios.

Tratándose de las personas físicas o morales que domiciliadas-- en el país que inviertan en el extranjero ingresos o rentas producidas en México, aun los beneficios por exportación; la cuota del impuesto será de un 4 % sobre el valor de las mismas inversiones.

El artículo 9o. nos habla de la época de pago y así las rentas-- o ingresos gravados con el 2 %, será exigible al momento de salir de el país o al situarse al extranjero.

Las inversiones de que nos habla el artículo 2o. en la fracción III, y gravadas con la cuota de 4 % será exigible al momento de salir del país o se sitúen al extranjero.

La recaudación del impuesto será adicional con aquellas otras-- cuotas que establezcan las leyes relativas (artículo 10) e incluso operara la retención en los casos que establezca el Reglamento de la presente Ley.

El artículo 6o. se refiere a las inversiones objeto del impuesto sobre el Ausentismo, inversiones hechas en el extranjero, con can

tidades empleadas o representadas por :

- " I.- Explotaciones industriales o comerciales extranjeras.
- II.- Bienes inmuebles sitios en el extranjero.
- III.- Acciones, bonos, obligaciones de gobiernos extranjeros
- IV.- Acciones, bonos, obligaciones y valores expedidos por-- empresas establecidas fuera del territorio nacional.
- V.- Cualesquiera otras que por analogía puedan equipararse-- a las anteriores. "

Respecto de la solidaridad en el pago del impuesto las personas que adquirieran rentas o ingresos gravados por la ley, eran responsa-- bles solidariamente con los causantes del pago del impuesto.(artícu-- lo 17).

El Erario Federal es acreedor preferente para el pago de este-- impuesto sobre bienes inmuebles en territorio nacional y concesiones o derechos otorgados por el Gobierno Federal sobre los mismos. (artí-- culo 18).

Los infractores de esta ley se harán acreedores a una multa, cu yo monto lo establece el artículo 22, además del propio pago del im-- puesto, y un 2 % de recargo sobre el importe total del mismo por ca-- da mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago, aparte de la-- responsabilidad penal que corresponda. Por otro lado los obligados a retener el impuesto, no lo hubieren hecho , no tendrán derecho a de-- ducir las cantidades pagadas a los causantes de este impuesto.

El artículo 27 de la Ley se refiere a la prescripción y dice en su contenido que la acción del fisco para el cobro del impuesto que--

establece la ley, prescribirá en cinco años, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que las autoridades fiscales descubran la exigibilidad del impuesto.

La acción administrativa para el castigo de las infracciones señaladas en el capítulo anterior prescribe en un plazo de cinco años, por otro lado, la acción para reclamar las devoluciones que por concepto de pago de impuestos, de recargos o de multas hubieren hechas de más los causantes, prescribirá en el término de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere efectuado el pago. (artículo 31)

La administración del impuesto quedó a cargo de la Dirección General de Ingresos, de la Oficina del Impuesto sobre la Renta, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A BIS. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL AUSENTISMO.

Este Reglamento es promulgado por Abelardo L. Rodríguez, Presidente Substituto de los Estados Unidos Mexicanos, y tiene como finalidad procurar el exacto cumplimiento de la Ley.

Este ordenamiento se refiere a situaciones casuísticas que pueden presentarse y la manera que se aplicará la ley y el reglamento.

El artículo 2o. dice: " Las personas físicas que conforme al artículo 1o. adquieran la calidad de ausentes, no la perderán sino después de 6 meses de residencia efectiva en el país, dentro de un ejercicio fiscal."

Es necesario hacer un comentario, la Ley gravaba tanto al cobi-ausente como a las personas que residían en el extranjero y obtenían

algún beneficio producido en México y debería, por ende, enviarse al extranjero.

Un dato curioso lo proporciona el artículo 5o. que dice:

".- (Ley, art. 2) Para los efectos de la fracción II del artículo 2o. de la ley, se tendrá por domiciliadas en el extranjero a las personas morales que, - de acuerdo con el artículo 33 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales - no tengan su domicilio en México..."

Como lo habíamos comentado en capítulo primero, el domicilio de una persona, y no dada más su nacionalidad, crea un nexo tributario de una persona o causante con el Estado en el que reside.

"... Las sucursales de empresas extranjeras y las compañías filiales o subsidiarias de empresas extranjeras que operen en el país se considerarán domiciliadas en México y, en consecuencia, causarán el impuesto con arreglo a la fracción III del artículo 2o. - de la ley, independientemente del gravamen que por su parte deban de reportar sus matrices sobre las rentas o ingresos provenientes de sus inversiones en el país, conforme a la fracción de el propio precepto, sin que en ningún caso pueda quedar sujeta la misma cantidad a doble tributación.

De esta manera vemos que el legislador quiere que se efectue la doble tributación, y de esta manera evitar la salida indiscriminada de capital.

"...Para la comprobación de gastos e inversiones hechas en el país y para la liquidación consiguiente del impuesto sobre las rentas e ingresos que se obtienen de la propiedad o explotación de bienes inmuebles en territorio mexicano, al momento de intere-

ses de acciones, bonos, partes de fundador y participación de utilidades de negociaciones domiciliadas en México; primas de amortización y demás retribuciones de préstamos que deban satisfacerse por personas residentes en México o a rentas susceptibles al impuesto; intereses de los títulos de crédito que en los términos de la ley de la materia, se expidan en el país; por otro lado también las rentas y utilidades derivadas de la enajenación y arriendo de bienes muebles, que existen en México y las procedentes de derechos originariamente registradas en el Registro Público Mexicano; cualquier tipo de beneficio obtenido de los aprovechamientos o especulación comercial de concesiones otorgadas por autoridades mexicanas e incluso derechos a la explotación del subsuelo; retribuciones a trabajos personales, cubiertos por personas o empresas domiciliadas en México; y en general cualquier tipo de percepción, que esté gravada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de premios de loterías y rifas efectuadas en el país..." (artículo 8o. del Reglamento)

Se permiten deducciones sobre las cantidades obtenidas y que se sitúen al extranjero. Estas deducciones son:

" I. Las cantidades sobre las cuales se haya pagado el impuesto.

II. El importe real de las inversiones o gastos efectuados en el país..." (artículo 8o. del Reglamento)

El artículo 10 que dice: a efecto de este impuesto, se presume que todas las cantidades que salen del país, constituyen una inversión en el extranjero (ausentismo de capitales). En consecuencia con esa presunción se cobraba la tasa más alta, a menos que se comprobara lo contrario.

En el artículo 13 se marcan los casos de exención del impuesto sobre el Ausentismo, y de manera general diremos que establece la-- exención respecto de aquellos ingresos y rentas que se gaste o se-- invierta en el país, aún cuando el titular o beneficiario tenga la-- calidad de ausente, estarán libres del pago del impuesto.

A lo largo de todo el Reglamento se marca la línea que ha de-- seguir este tributo para efectos de determinación del impuesto so-- bre el Ausentismo.

B. LEY DEL IMPUESTO SOBRE EXPORTACION DE CAPITALS DEL 29 DE AGOSTO DE 1936.

La Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales fué promulgada por el Presidente Constitucional, Lazaro Cárdenas del Río, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el lunes 31 de Agosto de 1936, entrando en vigor el día de su publicación en Diario Oficial-- de la Federación.

Según el artículo 2o. Transitorio de esta ley, abrogaba la Ley del 14 de febrero de 1934 que creó el Impuesto sobre Ausentismo y su Reglamento, quedando abrogadas además todas las disposiciones que se opongán a la misma. Por consiguiente, todas las infracciones cometidas a la Ley del Ausentismo y su Reglamento, " serán sancionados de acuerdo con el ordenamiento más favorable, entre la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales y la del Ausentismo, si las autoridades Administrativas no hubieran dictado resolución." (artículo 4o. transitorio de la ley en análisis)

Por otro lado, las cantidades que se hubieren remitido al extranjero con anterioridad a la vigencia de la Ley del 14 de febrero de 1934, estarán exentas de pago, si se demuestra esa temporalidad.

Esta ley fué promulgada cuando el Secretario de Estado y del Despacho de Hacienda y Crédito Público era Eduardo Suárez y Silvestre Guerrero, Secretario de Gobernación.

Fuó expedida para establecer un impuesto sobre el envío de cantidades o beneficios producidos en México hacia el extranjero.

La misma ley hace una enumeración de las cantidades que incluye dentro del pago del impuesto en cuestión, en el Capítulo I, artículo 2o:

" I. Las cantidades en moneda nacional que se inviertan en la adquisición de billetes y cheques de viajero pagaderos en moneda extranjera.

II. Las cantidades que se destinen a la adquisición de giros u otros documentos pagaderos en el extranjero.

III. Las cantidades en moneda nacional que se destinen a la apertura o alimentación de cuentas en moneda extranjera.

IV. Las cantidades empleadas en la adquisición de títulos-- que otorguen participación en utilidades o productos de empresas domiciliadas fuera del país, o en negocios efectuados en el extranjero.

El impuesto se causará, tratándose de las operaciones mencionadas en este artículo, únicamente por la primera adquisición o inversión."

El anterior artículo menciona que el impuesto se causará por-- remisiones al extranjero de dinero, valores o bienes, y la gran diferencia con la Ley sobre el ausentismo es que no grava a las personas que se ausenten del país.

Además otra diferencia la establece el último párrafo del artículo en comento, que establece la causación sólo por la primera inversión o adquisición, cosa que no sucedía en la Ley del Ausentismo que establecía la causación del impuesto por cada caso o exhibición.

La cuota del Impuesto sobre Exportación de capitales será del 4 % sobre el valor de los bienes, objeto del impuesto. (artículo-- 4o.) y se cubrirá al final de la operación (artículo 5o.) y en timbres.

El impuesto se calculará conforme al artículo 7o. de la Ley en comento, en la siguiente formas:

" I. Cuando se trate de adquisición de títulos o documentos pagaderos en moneda extranjera, sobre el valor real de la operación en moneda mexicana; si el valor que resulta es inferior al que se obtendría aplicando el tipo oficial, éste se tomará como base para el cálculo del impuesto.

II. Si se trata de otros bienes, sobre el valor de éstos en moneda mexicana, determinando conforme a las prevenciones que establezca el Reglamento. "

El anterior artículo prevenía las posibles modificaciones del valor de artículos o bienes que causarían el impuesto, con la finalidad de pagar un impuesto menor.

Ahora bien de acuerdo a el artículo 9o. de la propia Ley, quedan exentas del pago del impuesto:

" I. Las cantidades que las instituciones de crédito y sus auxiliares que operen mediante concesión remitan o mantengan en el extranjero con motivo de operaciones propias de su objeto, de acuerdo con la opinión de la Comisión Nacional Bancaria.

II. Las cantidades que se sitúen, entreguen o depositen en--

el extranjero para cubrir el precio de mercancías o efectos--
previamente importados, o que se importen al país dentro de--
los seis meses siguientes a la fecha de la situación, entrega
o constitución del depósito, siempre que se cumpla con las---
disposiciones que prevenga el Reglamento.

La Secretaría de Hacienda, previa solicitud de los interesa--
dos podrá ampliar el plazo hasta por seis meses más, si se--
demuestra la existencia de causa justificada que impida reali-
zar la importación dentro de dicho plazo.

III. El valor total o parcial de los productos o efectos nacio-
nales o nacionalizados que se exporten, si se demuestra fehac-
cientemente a juicio de la Secretaría de Hacienda, que dicho--
valor o parte de él fué restituido al país o bien que fue in-
vertido en adquisición de mercancías importadas a la República,
dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la exporta-
ción.

La Secretaría de Hacienda, previa solicitud de los interesa--
dos, podrá ampliar el plazo hasta por seis meses más, si se--
demuestra la existencia de causa justificada que impida resti-
tuir al país en dinero o mercancías el valor de los productos
exportados.

IV. Las exportaciones de valores mobiliarios.

Tratándose de los emitidos por empresas o gobiernos extranje-
ros, no se causará el impuesto si el interesado comprueba que
con el título respectivo no se hicieron en México operaciones
a base de moneda nacional, o bien, en caso de que se hubie--

ren realizado sobre dicha base, que se pagó el impuesto correspondiente.

V. Las cantidades pagadas en el extranjero por concepto de gastos de transporte, maniobras de carga y descarga, de venta, mermas, demérito y seguros de los productos o efectos que se refieren las fracciones II y III, previa comprobación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

VI. Las cantidades que se sitúen o envíen al extranjero en dinero o en especie en calidad de restitución de capitales extranjeros, si la restitución se hace en un plazo de diez años a contar de la fecha en que hubieren entrado al país.

VII. Las cantidades que se remitan al extranjero por concepto de intereses y primas de amortización pagados por el Gobierno Federal, siempre que se cumplan los requisitos que establezca el Reglamento.

VIII. Las cantidades que extraigan del país aquellas personas que deban desempeñar comisiones oficiales en el extranjero, cuando sean pagadas a los interesados por el Gobierno Federal.

IX. Las cantidades que los funcionarios diplomáticos y consulares acreditados ante el Gobierno Mexicano remitan a sus respectivos gobiernos con carácter oficial.

X. Las cantidades que los funcionarios diplomáticos y consulares acreditados ante el Gobierno Mexicano sitúen al extranjero sin carácter oficial, provenientes de sueldos, emolumentos y gastos de representación que les paguen sus gobiernos.

XI. Las cantidades que las sociedades de seguros autorizadas para operar en la República remitan al extranjero, pero esta exención aprovechará únicamente cuando con esas cantidades se realicen operaciones propias de su objeto de acuerdo con la Ley de Instituciones de seguros y con la opinión de la Dirección de Crédito. En consecuencia, las cantidades que remitan anualmente al extranjero y que no queden comprendidas dentro del concepto anterior, causarán el impuesto; pero solamente hasta por el monto de las que dentro del mismo período, recibían del extranjero para el pago de dotales vencidos, sinistros ocurridos o gastos efectuados en México.

XII. Las indemnizaciones que paguen las Compañías de Seguros autorizadas para operar en el país, en el ramo marítimo y de transportes, a los beneficiarios que residen fuera de México, siempre que se haga constar esta circunstancia en la póliza.

XIII. Las primas que las compañías de fianzas autorizadas para operar en el país paguen a compañías extranjeras por concepto de refianzamientos, siempre que se cumplan las disposiciones consignadas en el Decreto de 28 de diciembre de 1933.¹⁰

XIV. Las cantidades que empresas de transportes autorizadas para operar en el país, sitúen al extranjero como parte del precio en los pasajes y fletes internacionales por las vías

10

Se refiere este Decreto a la autorización para la formación de compañías afianzadoras y principios que las regirían.

terrestres, marítimas y aéreas.

XV. Las cantidades que las agencias de turismo autorizadas, si túen al extranjero en pago de los servicios de propaganda a fa vor de México.

XVI. Las cantidades que se sitúen a los Cónsules mexicanos, en el extranjero, para cubrir el anticipo del impuesto general de importación prevenido por el Decreto de 9 de junio de 1932 y--
11
sus reformas.

XVII. La exportación que se realice en bultos postales interna cionales siempre que su valor no exceda de \$ 200.00 y se cum-- plan las disposiciones que fije el Reglamento.

XVIII. Las mercancías o productos que salgan del país y que de acuerdo con la Ley Aduanal hayan estado en tránsito en el mis- mo.

XIX. Las cantidades pagadas en el extranjero como retribución de actividades desarrolladas en México, cuando se demuestre-- ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que dichas su mas se trajeron al país en un plazo de noventa días contados a partir de la fecha en que se hubiere hecho el pago.

En tal caso se devolverá el impuesto si éste se hubiera cubier to.

XX. El valor de los efectos que constituyan equipaje y menaje de casa que se exporten, siempre que se ajusten a las disposiciones de la Ley Aduanal.

11

Decreto que modifica la Ley del Impuesto sobre Importación del 9 de Junio de 1932.

XXI. Las cantidades que el Gobierno Federal o sus dependencias remitan al extranjero con carácter oficial, previa constancia de exención expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito--Público."

De la lectura del artículo anterior se desprende que este Impues to sobre la Exportación de Capitales, provoca la Doble Tributación so bre bienes, mercancías o valores enviados al extranjero, porque ade-- más de este impuesto, los causantes debían de cubrir el impuesto co-- rrespondiente a la Exportación y en su caso, el Impuesto sobre la Ren ta.

Claramente se vislumbra que el objeto de esta Ley es evitar la-- exportación de capitales y lograr que el empresario reinvirtiese en-- el país.

Esta Ley sobre Exportación de Capitales establece como medidas-- preventivas la garantía del impuesto y la retención. La garantía del ~~impuesto~~ la regula en el artículo 12, en los términos siguientes:

- " I. Las personas físicas que sin estar domiciliadas en el país-- obtengan utilidades por su destreza, cultura, arte, habilidad-- deportiva u otra ocupación de naturaleza análoga, ya sea que-- actuen por cuenta propia o bien contratadas por alguna empresa.
- II. Las personas físicas o morales residentes en México que no acrediten ser causantes del impuesto sobre la renta en Cédula I, sobre el importe total de las cantidades que se sitúan o re-- mitan al extranjero en pago de mercancías o productos importa-- dos y sobre el valor de las exportaciones que hagan de produc-- tos físicos nacionales o nacionalizados, cuyo valor deba rein-- tegrarse al país en un plazo no mayor de seis meses."

Las disposiciones del artículo anterior son comprensibles para asegurar el pago del impuesto sobre todo porque en el primer caso-- se trata de personas que no tienen domicilio en México y en el se-- gundo caso, sobre personas que no cuentan de inmediato con la liqui-- dez suficiente para pagar el impuesto.

La Ley que se analiza hace una enumeración de aquellas perso-- nas que deberán retener el impuesto, bajo pena de encontrarse soli-- dariamente responsables de aquel, como se puede observar a continua-- ción de lo establecido por el artículo 14 de dicha ley:

" I. Las personas físicas o morales que expidan, por cuenta-- ajena, documentos para ser pagados en el extranjero o que--- permitan disponer de fondos o efectos fuera del país.

II. Las personas físicas o morales que hagan remisiones al-- extranjero por cuenta ajena, de dinero, de valores o bienes.

III. Las personas físicas o morales que reciban cantidades-- en moneda nacional para la apertura o alimentación de cuen-- tas en moneda extranjera.

IV. Las personas físicas o morales que intervengan en la com-- pra y venta de billetes, acciones y otros valores mobiliarios emitidos por empresas o gobiernos extranjeros, en los térmi-- nos que fije el Reglamento.

V. Las personas físicas y morales que efectúen pagos reali-- zando alguno de los actos u operaciones previstos en los ar-- tículos 1o. y 2o. de esta ley.

VI. Las personas físicas y morales que como representantes--

de tercero realicen algunos de los actos u operaciones previstos en los artículos 1o. y 2o. de esta ley.

VII. Los funcionarios y empleados de la Federación, de los Estados y de los Municipios, los notarios y demás personas autorizadas para llevar la fe pública, en los casos en que esta Ley y su Reglamento les impongan la obligación de retener o exigir se garantice el impuesto.

VIII. Las personas físicas y morales que hagan pagos a los causantes mencionados en la fracción I del artículo 12, si no se cercioran de que el impuesto ha sido garantizado."

Para asegurar el pago del impuesto se le destina la obligación de retener el impuesto, a las personas encargadas de enviar las remesas al extranjero a sus dueños. El artículo anteriormente transcrito se encarga de señalar a las personas con esta obligación.

Las obligaciones de los causantes eran en primer lugar como es obvio, pagar el impuesto, permitir las visitas de inspección para vigilar el cumplimiento y, desde luego, proporcionar los datos necesarios para comprobar el cumplimiento de la ley, a las autoridades fiscales que así se lo requieran.

El artículo 16 señala las infracciones a la ley, mientras que el artículo 17 establece las multas correspondientes a cada tipo de infracción; estas multas van de los 5.00 pesos a 10,000.00 pesos independientemente de las sanciones penales y el propio pago del impuesto.

La acción del fisco para reclamar el cobro del impuesto que eg

tablece la ley, prescribirla en cinco años, que es el mismo plazo que la ley establecía para reclamar la devolución de las cantidades pagadas en exceso, por parte de los particulares.

Esta prescripción, en ambos sentidos, se interrumpirá por cualquier gestión al respecto por los interesados (artículos 24 y 25 de la ley).

Por último, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendría a su cargo la aplicación de esta ley y resolvería todas las dudas que se susciten, dictando todas las medidas que sean necesarias para su exacto y debido cumplimiento.

La Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales y la Ley del Impuesto sobre el Ausentismo fueron creadas para gravar más fuertemente la salida de capitales al extranjero.

Estas leyes crearon la doble tributación a cargo de una misma fuente de ingreso, porque los obligados al pago de los impuestos establecidos por tales leyes, debían cubrir además el entero del Impuesto sobre la Renta y además, en ciertos casos, el Impuesto a la Exportación.

Vemos claramente que ambas leyes fueron elaboradas para gravar doblemente una misma fuente de ingreso. Es verdad, sin embargo, que el legislador buscó un fin social, o sea evitar la fuga de capitales al extranjero, pero lo anterior no significa que sea justa o equitativa esa disposición.

C. LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.

Lazaro Cárdenas del Río promulga el día veintisiete de agosto de 1936, la Ley de Justicia Fiscal, siendo publicada en el Diario-- Oficial de la Federación el lunes 31 de agosto de 1936 y según el-- artículo lo. Transitorio, entró en vigor el día primero de abril de 1937.

La Ley de Justicia Fiscal de 1936 crea y regula el funciona-- miento del Tribunal Fiscal de la Federación, que dictará sus fa-- llos en representación del Ejecutivo de la Unión, pero con inde-- pendencia de cualquier autoridad administrativa, inclusive de la-- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Exposición de Motivos de esta ley marca las directrices del del Tribunal Fiscal de la Federación, a saber:

" Con motivo de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal,- que se realiza en ejercicio de las facultades que para la orga-- nización de los servicios hacendarios fueron concedidas al Eje-- cutivo por el Congreso General en Decreto del 30 de diciembre-- de 1935, es conveniente dar a conocer las ideas directrices de dicha ley, que representa el primer paso para crear en México-- tribunales administrativos dotados de autoridad - tanto por lo que hace a facultades, como a forma de proceder y a situación-- orgánica - que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la Administración activa en-- defensa y garantía del interés público y de los derechos e in-- tereses legítimos de los particulares..."¹²

¹² Párrafo lo. de la Exposición de Motivos de la ley en co-- mento.

Con claridad distinguimos que el propósito del Tribunal Fiscal de la Federación, es crear un control jurisdiccional sobre la actividad del Estado como fisco.

En el párrafo décimo tercero de la Exposición de Motivos se--- dice:

" El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro-- del marco del Poder Ejecutivo (lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de poderes, supuesto que precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos); pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese Poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras: será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal. Se consagrará así, con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea; pues el Ejecutivo piensa que cuando esa--- autonomía no se otorga de manera franca y amplia, no puede hablarse propiamente de una justicia administrativa."

De este modo, queda establecida así la independencia orgánica del tribunal.

En el párrafo décimo octavo de la Exposición de motivos indica lo siguiente

" El (procedimiento) contencioso que se regula será lo que--

la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación. Será el acto y a lo sumo el órgano, el sometido a la jurisdicción del Tribunal, no el Estado como persona jurídica..."

"... El Tribunal no tendrá otra función, que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos. La Administración Pública conserva sus facultades..."

De acuerdo a lo anterior, el Tribunal dictará resoluciones de carácter declarativo y en apoyo de esto existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice:

" TRIBUNAL FISCAL. EL AMPARO ES PROCEDENTE PARA EL EFECTO DE EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE SUS SENTENCIAS.- Las Sentencias del Tribunal fiscal, son en términos generales, de carácter declarativo; en consecuencia, no motivan por sí mismas, en forma directa, la ejecución forzosa, justamente por ello el código de la materia no establece recurso o procedimiento alguno para obtener el cumplimiento de las sentencias que pronuncia; y atendiendo a que dicho órgano carece legalmente de los medios coercitivos para proveer al cumplimiento de sus fallos, resulta indispensable que ante otro tribunal se tramite el proceso cuya culminación sea convertir una sentencia meramente declarativa, en un mandamiento idóneo, por sí mismo, para motivar de modo directo la ejecución. Si las resoluciones de aquel tribunal son definitivas y poseen la fuerza de cosa juzgada, y si por tanto crean una obligación a cargo de un órgano administrativo, la cual es correlativa del derecho de un particular, no puede negarse que cuando se desobedece, o se deja de cumplir el fallo de la Sala Fiscal, se incurre en una violación de garantías, puesto que se priva a un individuo del derecho que surge de una sentencia firme, pronunciada por autoridad competente, y esta privación se realiza sin que el órgano administrativo actúe con arreglo a la ley, y sin que la negativa, la omisión o la resistencia estén, de ninguna manera, legalmente fundadas y motivadas. Es claro, por ende, que el incumplimiento de las sentencias que pronuncie el Tribunal Fiscal da lugar a la interposición del Juicio de Amparo por violación de los artículos 14 y 16-- Constitucionalesv¹³

13
Semanao Judicial de la Federación. Apéndice 1985, Vol. III, Tesis 328, 6a. Época 3a. parte, página 556 Materia Fiscal. Vol. XXXVI, p.67 A.R. 109/60 Rodolfo L. Flores. Vol. XXXVII, p.125 A.R 1695/60 Juan B. Carranza.

Conforme a lo anterior el Tribunal Fiscal de la Federación,-- es un órgano autonomo de la Administración Pública, pero sus resoluciones serán de carácter declarativo, sin tener los medios para hacer cumplir tal sentencia.

El Tribunal Fiscal según la Ley de Justicia Fiscal de 1936 se compondría de quince magistrados, funcionando en Pleno y distribuidos en cinco salas sонтando con tres magistrados cada una. Habría un Presidente que duraría en su encargo un año y podría ser reelegto; lo anterior de acuerdo al artículo 2o. de la Ley que se analiza.

Los Magistrados del Tribunal fiscal serían nombrados, como--- hasta la fecha, por el Presidente de la República, a proposición-- de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con ratificación-- del senado. Duraría en su encargo 6 años y no serán removidos sino en los casos en que puedan serlo constitucionalmente los funcionarios del Poder Judicial de la Federación, situación que prevalece a la fecha.

La remoción será acordada por el Presidente y sometida a la-- ratificación del Senado, como se estableció en el artículo tercero de la ley de referencia. Además indica que serían públicas las sesiones, las decisiones sobre los asuntos sometidos al conocimiento del Pleno o de las Salas serían resueltos de acuerdo a la mayoría.

Como tribunal independiente, el Tribunal Fiscal de la Federación formulará su propia Jurisprudencia siendo obligatoria para el mismo.

La competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, conforme al artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal de 1936 fue para cono-

cer de :

" ... de los juicios que se inicien

I. Contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo--fiscal autónomo que, sin ulterior recurso administrativo, determinen la existencia de un crédito fiscal, lo que fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación;

II. Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo que constituyan responsabilidades administrativas en materia fiscal;

III. Contra acuerdos que impongan sanciones por infracción---a las leyes fiscales;

IV. Contra cualquier resolución diversa de las anteriores,---dictada en materia fiscal que cause un agravio no reparable por algún recurso administrativo;

V. Contra el ejercicio de la facultad económico- coactiva por quienes, habiendo sido afectados con ella, afirman:

- 1.- Que el crédito que les exige se ha extinguido legalmente; o
- 2.- Que el monto del crédito es inferior al exigido; o
- 3.- Que son poseedores, a título de propietarios, de los bienes embargados o acreedores preferentes al fisco, para ser pagados el producto de los mismos. El tercero deberá antes de iniciar el juicio, formular su instancia ante la oficina ejecutora; o
- 4.- Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley.- En este último caso, la oposición no podía hacerse valer sino contra la resolución que aprueba el remate; salvo--

que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación.

VI. Contra la negativa de una autoridad competente para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamientos ilegalmente percibidos; y

VII. Por la Secretaría de Hacienda para que sea nulificada una decisión administrativa, favorable a un particular.

En estos casos, cuando con la nulidad deba tomar nacimiento un crédito fiscal, admitida la demanda, la Secretaría--- podrá ordenar que se practique un embargo precautorio, salvo que el interesado otorgue garantía en los términos de los artículos 42 y 45."

Una consideración que hace el artículo 16, respecto de lo anterior es que se considera como resolución negativa, no dé la autoridad respuesta a la instancia de un particular en el término que la ley fije o, a falta de término estipulado, en 90 días.

Los magistrados de las Salas se turnarían semanalmente el ejercicio de facultades para dar entrada a las demandas y fechar las si no se ajustan a la ley, proveerían la suspensión del procedimiento administrativo y sobreseerían en los juicios en casos de desistimiento del actor o revocación administrativa de la resolución impugnada, siempre que, en este último supuesto, la resolución impugnada, siempre que, en este último supuesto, la resolución no haya dado nacimiento a derechos a favor de alguna de las partes.

El procedimiento quedó regulado en el Capítulo VI en los siguientes términos:

- I. Disposiciones preliminares.
- II. De la demanda.
- III. De las notificaciones y de los términos.
- IV. De la Contestación.
- V. De la suspensión del procedimiento administrativo.
- VI. De la acumulación.
- VII. De la audiencia y del fallo

En el procedimiento, al dictarse un auto que diese entrada a la demanda, se citaría para la audiencia del Juicio dentro de un plazo-- que no excediese de un mes. En esta Audiencia se haría lo siguiente: Se leería la demanda, la contestación y el escrito del tercero perju^{dicado}; se resolverían las cuestiones incidentales, recibándose prue^{bas} y alegatos; y todas las cuestiones que surjan en ella se resolverán de plano.

Se prefería la admisión de toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades. No considerándose comprendidas en esta prohibición la petición de informes.

Se hacía la valorización de las pruebas, como hasta la fecha,-- estudiándose de manera completa y total de las que fueron rendidas,-- en la resolución en cuanto al fondo del negocio.

Las causas de anulación de una resolución o procedimientos ad-- ministrativo eran:

- " a). Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acvero o que haya tramitado el procedimiento impugnado;

- b). Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado;
- c). Violación de la Ley aplicada o que debió aplicarse para emitir la decisión; y
- d). Desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por infracción a las leyes fiscales."¹⁴

Los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación tendrían fuerza de cosa juzgada. Se fundarían en la ley y examinarían todos y cada uno de los puntos controvertidos. En sus puntos resolutivos se expresarían con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca.

El artículo 58 de la Ley en cita estableció que cuando la sentencia declare la nulidad y salvo que se limite a mandar reponer el procedimiento o a reconocer la ineficacia del acto en los casos de la fracción VII del artículo 14, indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. Entre tanto que ésta no se pronuncie, continuará en vigor la suspensión del procedimiento administrativo que haya sido decretada dentro del juicio.

Del estudio anterior puede concluirse que:

Primero, la Ley de Justicia Fiscal se limitaba a establecer el Tribunal Fiscal de la Federación, su competencia, organización y las bases jurídicas de su actuación.

Segundo, la doble tributación no es contemplada de manera espe

¹⁴ artículo 56 de la Ley de Justicia Fiscal, visible en el Diario Oficial de la Federación del 31 agosto de 1936

eficaz dentro de la ley, pero el único medio para combatirla sería como un pago excesivo del impuesto.

La Ley de Ingresos de la Federación del 31 de diciembre de 1936 (Diario Oficial de la Federación segunda parte) en su artículo 19 facultaba al Ejecutivo de la Unión para introducir modificaciones que creyere convenientes en las tarifas arancelarias a la importación y exportación. Para aumentar los impuestos a la importación que normalmente causaren los productos de un país si acaso éste sujeta la exportación de productos mexicanos si se situasen en desventaja.

Esta ley de ingresos autorizaba al Ejecutivo de la Nación a imponer doble tributación sobre productos procedentes de países que tomen medidas proteccionistas en contra de mercancías mexicanas.

El Ejecutivo puede, entonces, tomar medidas proteccionistas por el bien del país, en caso de desventaja respecto de otro país para las mercancías mexicanas. La medida que antecede le da al impuesto un fin extra fiscal.

D. EL CRITERIO DEL CODIGO FISCAL DE 1938

Este Código no contempla de manera específica la Doble Tributación, sino que se limita a referirse a las personas susceptibles de ser causantes, sus obligaciones, procedimiento ante la Autoridad fiscal, etcétera; sin embargo se incluye dentro de la reglamentación al pago excesivo del impuesto, donde el sujeto pasivo del impuesto cuenta con esta defensa para evitar un pago injustificado de un impuesto o carga tributaria.

Finalizaremos este inciso haciendo algunos comentarios sobre las modificaciones que recibió esta ley dentro de su parte medular y que de manera genérica está incluido nuestro tema de estudio.

Las reformas al Código Fiscal de la Federación de 1938 fueron publicadas el viernes 31 de diciembre de 1965 por el entonces Presidente Licenciado Gustavo Díaz Ordaz, siendo secretario de Hacienda, el Licenciado Antonio Ortíz Mena y secretario de Gobernación el Licenciado Luis Echeverría Álvarez.

... Se reforman para quedar como sigue:

Artículo 160.- Las Saleas del Tribunal Fiscal de la Federación concierne de los juicios que se inician:

I. Contra las resoluciones y liquidaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de sus dependencias; de la Tesorería del Distrito Federal; del Instituto Mexicano del Seguro Social y de cualquier otro organismo fiscal autónomo,

que sin ulterior recurso administrativo determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación;

II.- Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo que constituyan responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación o del Distrito Federal, por actos que no sean delictuosos;

III.- Contra los acuerdos administrativos que impongan definitivamente y sin ulterior recurso administrativo, multas por infracción a la legislación federal o del Distrito Federal.

Para los efectos de esta fracción no se considerará como recurso administrativo la instancia de condonación que el particular promueva;

VI.- -----

V.- 4o. Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la Ley. En este último, la oposición no podrá hacerse valer si no contra la resolución que apruebe el remate, salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables;

VIII.- Contra las resoluciones definitivas que sin ulterior recurso administrativo, nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército y de la Armada Nacional y de sus familiares o derechohabientes, con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Quando el interesado afirme para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio de los reconocidos por la Secretaría respectiva; que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de la de Marina según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado, o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponde, o a las bases para su depuración;

IX.- Contra las resoluciones administrativas de carácter definitivo dictadas en materia de pensiones civiles, con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;

X.- Contra las resoluciones o actos de las autoridades administrativas en materia de interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del

Poder Ejecutivo Federal.

XI.- Por las instituciones de fianzas contra los requerimientos de pago para hacer efectivas las que otorguen en favor de la Federación, del Distrito y Territorios Federales, de los Estados, de los municipios o del Instituto Mexicano del Seguro Social.

XII.- Cuando una ley especial otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación."

De la simple revisión de las reformas, observamos una mezcla algo confusa de competencia puesto que se le encomienda al tribunal el conocimiento de cuestiones puramente administrativas de--- prestaciones sociales a cargo del Estado respecto de sus propios empleados..

Podemos decir que se le encomienda al Tribunal Fiscal de la Federación una serie de tareas como un órgano jurisdiccional dependiente orgánicamente de la Administración Pública. Cuestiones que no siempre son de carácter fiscal.

Las anteriores modificaciones entraron en vigor el primero de enero de 1966.

D. EL PUNTO DE VISTA DEL LEGISLADOR EN EL CODIGO FISCAL DE 1966

El C. Presidente de la República, Licenciado Gustavo Díaz Ordaz, presentó al H. Congreso de la Unión el 30 de diciembre de 1966 este Código Fiscal de la Federación del mismo año, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, e inició su vigencia desde el primero de abril de 1967.

A continuación analizaremos la Exposición de Motivos de este ordenamiento legal, haciendo resaltar su contenido sobre la Doble-Tributación.

"... Los criterios seguidos en la elaboración del proyecto--- del nuevo Código están orientados en el propósito de procurar que entre la autoridad fiscal, sujeto activo de la relación tributaria, y las entidades, empresas o personas a las que corresponda el carácter de sujeto pasivo, prevalezca un buen entendimiento y se evite el antagonismo en todos los casos que sea posible..."¹⁵

Podríamos señalar que en este Código Fiscal se utilizó un método más simple de ordenación de las materias que lo componían, como fue el sacar de él la disposición orgánica del H. Tribunal, y situarla en otro ordenamiento, o sea la Ley Organica del Tribunal Fiscal de la Federación.

"... Se considera que en el cumplimiento del deber de pagar-- las contribuciones tiene mayor importancia la convicción que en cada uno de los legalmente obligados ha de existir, que la sanción--

¹⁵ Párrafo cuarto de la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación de 1966.

por incumplimiento...; y para hacer posible que se adquiriera esa--
convicción resulta indispensable que las normas sean equitativas--
y justas y que la autoridad las aplique correctamente..."¹⁶

Lo anterior transcrito representa uno de los ideales que de-
be tener al contribuir todo causante, aunque es difícil que al pa-
gar un impuesto el Sujeto Pasivo tenga conciencia de la importan-
cia de tal acto.

"... se ha procurado eliminar todas aquellas disposiciones--
infundadas o que pudieran ser excesivas y además se han incluido--
otras encaminadas a equilibrar en lo posible la situación de los-
sujetos de la relación tributaria, sin dejar de tener en cuenta,-
..., la posición especial que debe corresponder al Estado, repre-
sentante de los intereses de la colectividad..."¹⁷

Dentro del texto de la Exposición de Motivos del Código de--
1966 se encuentra un apartado que analiza las modificaciones que--
en particular se introdujeron. Se enumeraron para facilitar su---
comprensión y nosotros nos permitimos relacionarlo con el artícu-
lo correspondiente, anotando sólo aquellas que nos parecieron im-
portantes para nuestro estudio en particular.

" MODIFICACIONES MAS IMPORTANTES INTRODUCIDAS.

2.- De las normas relativas a la forma de garantizar los créd
ditos fiscales (artículo 12) se excluyó el pago " bajo protesta"
porque el pago extingue la obligación, aunque se haga con salve-
dad o protesta y en esa situación no es válido hablar de garantía.

¹⁶

Párrafo quinto, primera parte, de la Exposición de Motivos

¹⁷

Párrafo quinto, segunda parte, de la Exposición de Motivos

Sin embargo se mantiene la regulación del pago bajo protesta (artículo 25) con el objeto de que, cuando el pago se haga con esa salvedad, el interesado puede intentar los recursos que estime pertinentes y si no lo hace así la protesta quedará sin efecto y el pago se considerara como definitivo..."

8.- En las normas que regulan la obligación del Fisco Federal de devolver las cantidades que indebidamente le hubieran sido pagadas se incorporó un precepto que ha venido figurando en la Ley de Ingresos de la Federación, según el cual no procede efectuar la devolución cuando el crédito fiscal haya sido repercutido o trasladado a terceros por quien hizo el entero; previniéndose que si la repercusión se hizo de forma expresa el tercero que la hubiere sufrido tendrá el derecho a la devolución (artículo 26 fracción III)..."

9.- Por primera vez, de una manera general, propone (artículo 27) que si el fisco no efectúa la devolución de lo pagado de manera indebida oportunamente, o sea dentro del plazo de ley, debe cubrir intereses al 9 % anual, computados desde la fecha en que se constituyó en mora hasta aquella en que se devuelva la cantidad respectiva. El fundamento de este precepto es obvio y con el mismo se satisface el principio de equidad y equilibrio que debe regular las relaciones entre el fisco y los particulares..."

La doble tributación dentro de la reglamentación de este Código Fiscal está incluida en el rubro de pago indebido o pago excesivo del impuesto, pero no se consideraba la imposición de dos gravámenes sobre una misma fuente de ingreso.

CAPITULO III

LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL EN MEXICO.

A. EL CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL.

Como hemos visto en el primer capítulo de esta obra, el Estado tiene la facultad jurídica de imponer a sus súbditos y a su patrimonio, gravámenes que le alleguen recursos económicos para su actividad política y a sus propios gastos. También los extranjeros están obligados a contribuir por concepto de rentas percibidas, o por causa de beneficios económicos obtenidos dentro del Territorio Nacional.

Arthur Cecil Pigou, notable economista inglés nos hace referencia a lo anterior, expresando lo siguiente:

" La Autoridad Pública de un país tiene facultades para recaudar un ingreso fiscal mediante la imposición personal sobre las personas no sometidas a su jurisdicción, siempre que las mismas entren dentro de su territorio durante alguna parte del año extraigan del mismo alguna fracción de su renta. De este modo, se puede establecer una imposición personal sobre los turistas y los extranjeros que---entran temporalmente en el país para ganar una renta, por ejemplo, los músicos y los actores; asimismo, es posible gravar el producto de las inversiones realizadas por el extranjero antes de remitirlo al exterior." 18

La imposición personal de que nos habla Arthur Cecil Pigou, es

¹⁸ARTHUR C. PIGOU, Un estudio sobre la Hacienda Pública, Ed. De Derecho Financiero, México 1970, p.p. 336.

la misma razón por la que el Estado en el que es nacional el extranjero tiene derecho a gravarle los beneficios que haya obtenido en otro país.

Es así entonces que se presenta la doble imposición fiscal.

" La doble imposición se presenta cuando a una misma fuente de ingreso es gravado con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas..."¹⁹

El primer caso se presenta cuando a una misma fuente de ingreso se le impone un gravamen, por una misma entidad fiscal, en más de una ocasión. Veamos un ejemplo: Un individuo puede ser gravado por las rentas que perciba en un ejercicio fiscal, si él pertenece a una sociedad de capital, la Federación gravará la riqueza obtenida como miembro de una sociedad y como individuo independientemente considerado.²⁰

En el segundo caso, se trata de la concurrencia de acreedores fiscales sobre una misma fuente de ingreso, un ejemplo sería cuando la Federación y una Entidad Federativa, en nuestro país gravan a el mismo sujeto del impuesto, obligado jurídicamente por las respectivas leyes fiscales de los sujetos activos del impuesto.

La última oración se ve apoyada porque " El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la Ley le impone esa obligación..."²¹

¹⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 325.

²⁰ Es una doble imposición de facto, no de "iure".

²¹ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit., p. 130.

El artículo 31 de nuestra Constitución Federal en su fracción IV nos indica que " Son obligaciones de los mexicanos :

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Pero no debemos olvidar que " En realidad, al único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas y atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas."²²

Podríamos decir que la última aseveración es más de carácter sociológico que jurídico, si aplicamos la Técnica Jurídica diremos que la fuente real del impuesto, de la tributación fiscal en general, es la necesidad del Estado de cubrir las necesidades colectivas y las que origina su propio funcionamiento; la fuente jurídica de la tributación fiscal es la Ley.

Las atribuciones encomendadas al Estado, responden a una necesidad política gubernamental de carácter colectivo. Es lo que-- el Doctor Ernesto Flores Zavala " el pensamiento político colectivo " acorde al cual deben dictarse los impuestos. Creemos que la Justicia en la imposición de una carga tributaria, no depende del pensamiento político colectivo sino que el impuesto o carga tributaria sea realmente equitativo.

En este orden de ideas, estimo que al imponer una doble tributación a una misma fuente de ingreso, con un mismo sujeto pasivo

22

FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. 120.

vo, no es justo ni equitativo, porque pone en desventaja a aquel su-
jeto pasivo doblemente gravado en una misma fuente de riqueza respec-
to del que no lo está.

En México se presenta el fenómeno fiscal, por llamarlo de algu-
na manera, de la doble tributación, principalmente porque " Los prin-
cipios de la organización política, que es de carácter general, afec-
tan principalmente a la concurrencia de la facultad impositiva de la
Federación, el Estado y el Municipio. Los problemas suscitados por--
la concurrencia de impuestos de la Federación y los Estados, se re-
suelven en el sentido de que, en principio son concurrentes las fa-
cultades de la Federación y de los Estados para establecer impuestos
necesarios que cubran sus respectivas presupuestos con las excepcio-
nes establecidas en la propia Constitución..."²³

Es así que nuestra Máxima Ley determina sin embargo, qué contri-
buciones deben ser impuestas exclusivamente por la Federación, como-
lo establece el artículo 73 fracción XXIX del mismo ordenamiento:

" El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recur-
sos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o.
del artículo 27.²⁴
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de segu-
ros;

²³

ARILLA VILA, Manuel, Derecho fiscal y económico de la empresa,
Ed. Cárdenas Editores y Distribuidores, México 1980, la Edición

²⁴

El párrafo 4o se refiere a la explotación de yacimientos de mi-
nerales y petróleo, y el 5o. a la explotación de aguas, presas
etcétera.

- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
- a).- Energía eléctrica;
 - b).- Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d).- Cerillos y fósforos;
 - e).- Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f).- Explotación forestal; y
 - g).- Producción y consumo de cerveza

Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las Legislaturas Locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;..."

El artículo 131 de la Constitución Federal, establece que la Federación tiene la facultad de imponer gravámenes al tránsito de mercancías, facultad que no poseen los Estados de la República, como se ve a continuación de la transcripción del primer párrafo del artículo en cuestión:

" Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y lugar prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la Repú

blica de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y las leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117..."

Se desprende de la lectura de este primer párrafo del artículo 131 una facultad más amplia de la Federación para imponer cargas tributarias, que la facultad impositiva de los Estados de la República.

Nuestra Constitución Federal evita en ciertas áreas, la concurrencia de la facultad impositiva de la Federación y los Estados, de acuerdo a lo dispuesto en las fracciones IV, V, VI, VII y IX -- del artículo 117 mismas que se circunscriben a las áreas que en dicho precepto y fracciones Constitucionales se establecen y que son las siguientes:

" Artículo 117 Constitucional.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos--- por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco-- en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados-- dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo. "

Las anteriores fracciones establecen la prohibición a las Legislaturas de los Estados para establecer leyes que impongan gravámenes a la libre circulación de mercancías, que pudiesen encarecer las y frenen, con ello, el desarrollo económico.

Ahora bien, la fracción IX del artículo 73 del Ordenamiento-- en cuestión firtalece las prohibiciones que se establecen para los Estados, en las fracciones anteriormente transcritas del artículo-- 117 de nuestra Norma Suprema, al establecer:

" Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

IX. Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones;..."

Sin embargo, la concurrencia en la facultad impositiva de la Federación con los Estados, ocurre en los demás casos fuera de estas excepciones.

B. LAS MODALIDADES DE LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL.

Debemos hacer la consideración que en materia fiscal la Ley es una fuente primordial del impuesto, es decir la persona que está obligada al pago de una contribución lo está por ministerio de Ley " En materia jurídica, el impuesto se rige en México por los principios constitucionales, que algunos autores han dividido en tres grupos: Los derivados de preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales a los individuos, y que por tanto, no pueden ser violadas o coartadas por la actividad impositiva del Estado; los derivados de la organización política de los Estados-- Unidos Mexicanos; y los de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos por la Constitución."²⁵

Podemos resumir lo anterior de la siguiente manera:

Las Bases Jurídicas fundamenta les del Impuesto.	.- Garantías en materia fiscal.	{ . Artículos: 14 pfo. I II y III . 16 párrafo II . 28 párrafo I, parte primera parte.
	.- De organización política	{ . Artículos 31 fracción IV, . 73 fracción XXIX, . 117 frac. IV, V, VI VII, y IX. . 131 completo. . artículo 73 frac. IX VII.
	.- De política económica	{ . Artículo 25 párrafo 1o., 2o., y 3o.

²⁵ ARILLA VILA, Op. Cit., p. 279.

Los anteriores preceptos son todos de la Constitución Federal y nos hace comprender que la doble tributación es un problema Jurídico. Es decir es la ley quien ocasiona la situación porque en principio como ya dijimos hay concurrencia de facultad impositiva, sin embargo, ésta es sólo una modalidad del problema de la Doble Tributación.

El Doctor Ernesto Flores Zavala señala diversos casos de doble tributación aunque, no estoy de acuerdo cuando las denomina "modalidades" porque en realidad presenta casos de los cuales nosotros deducir las modalidades de la doble tributación, veamos:

1.- Cuando una persona está sujeta al impuesto sobre la Renta en México, y, al mismo tiempo, y por la misma renta puede estar sujeta al impuesto sobre la renta del país extranjero en el que reside.

2.- También puede haber doble imposición tratándose de sociedades que tienen ramificaciones en diversos países, pues si cada uno de ellos grava al total de las rentas percibidas por dicha sociedad, habrá tantos impuestos acumulados como países hayan establecido el gravamen.

3.- Otro caso se presenta cuando un heredero recibe una herencia formada por bienes que se encuentran en diversos países.²⁶

Las modalidades de la Doble tributación son dos; la primera consiste en la Doble Tributación fiscal por un mismo acreedor fiscal; la segunda modalidad es cuando hay concurrencia de dos entida-

26

FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 300.

des fiscales distintas que gravan una misma fuente de ingreso.

Cada una de las modalidades mencionadas tienen diferentes con-
secuencias:

" Una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipios) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente. Tal es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta, que grava a las sociedades que explotan negocios comerciales, industriales,--- agrícolas o pesqueros y separadamente a los socios que integran--- esas mismas sociedades"²⁷

Analizando esta primera modalidad diremos que el segundo gravamen no está justificado más que por la facultad que tiene un Estado de gravar a sus habitantes, sin que interese que ese sujeto pasivo, sea extranjero, resida en otro país, etcétera; además que en principio toda doble tributación no está justificada porque por una situación circunstancial aumenta el gravamen, a veces desmesuradamente, poniendo en desventaja al sujeto pasivo con el competidor que no lo está. En realidad sabemos que tenemos la obligación de contribuir pero si el pago es excesivo, habrá más evasiones y el costo para detección aumentará, creando un círculo vicioso perjudicial para el país; en este orden de ideas, se dirá que para sociedades de capital, sumamente gananciosas, el impuesto a pagar no constituye ningún problema, y cada socio gravado separadamente no tendrá mala en su riqueza pero lo anterior no ocurre con las em-

²⁷

ELCRES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, El Porrúa, México 1940, p. 329. 325-326.

presas incipientes de origen nacional de carácter primario. El problema real es que sólo la creación de leyes fiscales adecuadas podrán remediarlo.

"...En México, decíamos, se grava tanto a la sociedad como a sus miembros separadamente, y surge esta cuestión ¿Cómo puede justificarse la existencia de este doble gravamen? Porque evidentemente no no hay, para los dos impuestos, sino sólo una fuente de utilidad o renta gravable percibida por la sociedad, que antes de ser distribuida real o técnicamente está sujeta al impuesto que grava los dividendos." ²⁸

El Doctor Ernesto Flores Zavala, respecto de esta modalidad y explica que sólo habrá caso de doble tributación, si y sólo si se trata de un sistema fiscal cedular.

En este punto estamos de acuerdo con el maestro pues en nuestra legislación se distingue perfectamente la persona moral, de las personas que las conforman, considerados independientemente de la sociedad de la que son miembros.

Sommers, sin embargo, ha sostenido que la imposición sobre las sociedades y posteriormente, sobre la personas físicas que la forman, es causa de doble tributación.

"... El segundo caso general de doble imposición ocurre cuando los Estados gravan la misma fuente. Esto sucede, por ejemplo, cuando una persona que obtiene rentas de fuentes ubicadas en México se encuentra domiciliada en el Extranjero... Esta persona está sujeta al impuesto sobre la renta en México... y al mismo tiempo, y por la misma renta puede estar sujeta al impuesto sobre la renta en el extranjero."

28

FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 326

del país donde reside... " 29

Esta segunda modalidad de la doble imposición fiscal es muy-- frecuente en todo el mundo y ha dado origen a múltiples estudios-- de este problema, porque una misma fuente de ingreso es gravada--- doblemente, ya que dos acreedores fiscales tienen la facultad jurí-- dica para cobrar ese gravámen, por su propia legislación fiscal in-- terior; lo anterior crea problemas de equidad en la imposición fis-- cal, puesto que ya hemos dicho que si un doble gravámen no es jus-- to, no puede ser equitativo. Lo que coloca en desventaja a quien-- lo tiene que pagar, encareciendo artículos y por ende el costo de-- la vida o simplemente es un freno al crecimiento económico de las-- empresas, sobre todo nacionales.

La Jurisdicción de la Autoridad Fiscal en realidad es la cau-- sa de la Doble tributación fiscal, tratándose de la modalidad que-- nos ocupa; y a este respecto Harold Groves . habla de la siguien-- te manera sobre este punto:

"... El problema relativo a la Jurisdicción entre distintas-- naciones es en gran parte igual al que existe entre distintos esta-- dos de la Federación. Resulta menos serio debido a que el volúmen-- de las transacciones internacionales es inferior al de las inter-- estatales; pero en cambio, cuenta con una nueva fuente de dificult-- tades, como es la de la nacionalidad del contribuyente. Los esfuer--

29

FLORES ZAVALA, Ernesto; Op. Cit. p. 329.

zos realizados por la Sociedad de Naciones, las Naciones Unidas y otras organizaciones, han determinado algunos progresos en la atenuación del impuesto múltiple internacional; así como los convenios internacionales han sido también útiles para afrontar el problema..."³⁰

Analizando las siguientes proposiciones de la segunda modalidad encontramos que: Dos entidades fiscales distintas gravan una misma fuente de riqueza de un mismo sujeto pasivo.

En primer lugar, cuando en un país con la organización política de una Federación de Estados autónomos, un sujeto radicado o domiciliado en un Estado percibe ingresos gravables por una fuente ubicada en otro Estado. Otro caso es cuando dos Estados consideran a un sujeto como su residente y por ende obligado a contribuir al Gasto público interior. Ambos gravan al mismo sujeto por una misma fuente de riqueza gravable.

La situación varía si el sujeto pasivo realiza su actividad económica en diversos países, puesto que todos se considerarán con derecho a gravar por la riqueza obtenida en su territorio, o si por el contrario se encuentra domiciliado en diversos países.

30

GROVES, Harold, Finanzas Públicas, Ed. Limusa, 1a. Edición 1964, México 1964, trad. F. G. O'Leary O'Leary, N.º. 895 1964 U.S.A.

C. LA JUSTIFICACION DE LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO.

En la práctica la mayoría de los Estados gravan tanto la renta que perciben sus residentes, sea cual fuere su origen, como la renta producida en su territorio y que va a manos extranjeras; lo mismo es aplicable a la propiedad que se transfiere por herencia; de esta forma consiguen una imposición sustancial sobre los extranjeros.

"... La autoridad pública de un país en el que los extranjeros han realizado grandes inversiones, tiene la facultad de obtener por vía impositiva una recaudación cuantiosa en relación al volumen de aquéllas, y para impedir la posibilidad de eludir la carga tributaria mediante la renta de sus propiedades a súbditos del país, puede disponer que las inversiones en manos de los extranjeros continúen sometidas a la tributación incluso después de tal transferencia..."³¹

El Economista A.C. Pigou presenta el principio sobre el que descansa el derecho de una Entidad Impositiva a gravar una ganancia obtenida en su territorio y esto último es lo que provoca la Doble Tributación, porque los Estados en uso de su soberanía promulgan leyes fiscales y es este ordenamiento quien les da facultad de recaudar determinado impuesto, y así justifican jurídicamente, incluso, la doble tributación sobre una misma fuente de ingresos o beneficios

³¹ ARTHUR CECIL PIGOU, Op. Cit., p.p. 227-228.

Debido a lo anterior, la Ley que establezca un impuesto debe---
brindar las características necesarias para que resulte equitativa.

"... Los impuestos deben ser generales, no pueden tener efectos
retroactivos, y deben ser previamente determinados por la Ley. Con--
base a la no retroactividad impositiva, podemos afirmar que la cos--
tumbre de la autoridad fiscal de cobrar diferencias de impuestos---
cuando estos ya fueron cubiertos es anticonstitucional..."³²

En base a la Garantía Constitucional contenida en la fracción--
IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, se es--
tablece que el impuesto debe ser equitativo y proporcional a la ca--
pacidad del individuo y lo transcrito anteriormente, presenta un ca--
so de doble tributación planteado por Arilla Vila, que viola la Ga--
ran tía prevista en la fracción y artículo constitucional de referen--
cia.

"... La facultad de imponer tributos, indispensable para la----
existencia de todo gobierno civilizado, se ejerce sobre la base de--
la presunción de que se devuelve lo equivalente a lo pagado por el--
contribuyente en protección a su persona y bienes, en aumentar el va--
lor de éstos o en la creación y sostenimiento de las ventajas de las
que aquél participa... Si la facultad de imponer tributos no está en--
posición de prestar tales servicios o de beneficiar de otro modo a--
la persona o los bienes gravados..., entonces tienen las caracterís--
ticas de una gabela injusta, (más) que de un impuesto..."³³

³² ARILLA VILA, Manuel, Op. Cit., p. 279.

³³ GROVES, Harold, Op. Cit., p. 40 ; cita a la Jurisprudencia
de la Suprema Corte de los Estados Unidos, en el caso de--
Unión Refrigerator transit, Co. Versus Kentucky, 1905 U.S

Lo anterior indica que el Estado grava a una fuente de riqueza en la medida que puede devolver un beneficio de carácter social al sujeto pasivo, sin embargo cuando grava doblemente a una misma fuente de ingreso, la situación se desequilibra, porque el sujeto pasivo está recibiendo el mismo beneficio que aquél no está gravado dos veces en su patrimonio.

Todo lo anterior considerando que precisamente es la falta de contra prestación inmediata y visible al pago del impuesto, como ya lo vimos en el primer capítulo, una característica del impuesto.

"... En términos generales puede decirse que el problema de la doble imposición por parte de Estados soberanos, se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes..."³⁴

Lo anterior produce la Doble Tributación cuando hay distintas Entidades como acreedoras de la misma fuente de ingreso.

"...Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o poseen, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, su domicilio, etc., es

³⁴
FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 330.

to es lo que se llama sujeción real..."35

Ejemplo de lo anterior es el Impuesto sobre la Sucesión y Legados, porque los bienes heredados tienen por ese sólo hecho un gravámen y el heredero, por otro lado, deberá pagar un impuesto personal por ese carácter.

La doble tributación fiscal sobre una misma fuente de ingreso--no se justifica porque grava por doble partida una sola fuente de ingreso, lo que no se justifica, porque no tiene más fundamento que la ley interior del país o localidad de que se trate, con consecuencias como la violación a la Garantía Constitucional contenida en el artículo 31 fracción IV, y en la práctica pone en desventaja al afectado respecto de aquél que desempeñe una actividad similar.

Si existe una adecuada regulación en materia fiscal, tendientes a evitar la doble tributación, traerá como consecuencia una aplicación de las leyes fiscales más equitativa y un impulso al comercio-- exterior o a la exportación, así como a las relaciones económicas--- de nuestro país.

Quizás ésta sea una de las razones del por qué se está llevando a cabo el Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y Canada.

D. EL AVANCE INDUSTRIAL Y EL ALTO COSTO DE LA BUROCRACIA.

Cuando se aumentan los impuestos se justifica la necesidad del Estado de cubrir las necesidades más apremiantes de la colectividad pero no siempre esa finalidad es cubierta, al respecto señala Harold Groves:

"... Entonces, también, la economía pública es menos motivada por el interés egoísta. Es la utilidad social y no las ganancias-- su meta más frecuente. (esto no quiere decir que la acción del gobierno, al proporcionar artículos y servicios, produzca siempre los mejores resultados.) Es difícil hallar y aplicar la vara para medir la eficacia del gobierno..."³⁶

El autor , si bien es cierto que aclara, el Estado busca satisfacer el interés público, también lo es que no siempre se cumple esa finalidad en sus manifestaciones prácticas.

Muchas veces la actividad del Estado como proveedor de servicios de interés público, no es la más acertada, e incurre en costosos errores, un ejemplo es la nacionalización de la Banca.

Esta operación costó muchos millones de pesos a los contribuyentes, con la esperanza de que se obtuviera la seguridad de liquidez financiera de nuestro país, sucediendo lo contrario.

El Doctor Harold Groves en su obra " Finanzas Públicas " dice, entre otras cosas:

"...Cuando la intervención y las leyes fiscales del Estado---- pueden a la larga resultar beneficiosas para la industria y para la riqueza misma, el temor de "matar a la gallina de los huevos de oro"

³⁶GROVES, Harold, Op, Cit., p. 24.

o, en su caso, el miedo a motivar que dicha gallina vuele hacia un lugar de clima social más propicio, puede oponer una sólida barrera a la legislación social y fiscal...."³⁷

En la práctica encontramos que si bien es cierto que la industria cambia de lugar, lo hace por muy distintas razones de carácter económico y no necesariamente de tipo fiscal, pero este argumento es esgrimido especialmente por el Consejo Nacional Industrial

El autor citado en líneas inmediatas anteriores en otra parte de su obra dice:

"... Muchos impuestos se proyectan basados en la suposición de que ciertas actividades pueden estimularse o restringirse ofreciendo a los negocios algunas ventajas resultantes del sistema impositivo; de que la actividad y la iniciativa económica responden a compensaciones diferenciales de que no puede hacerse caso omiso en los sistemas fiscales..."³⁸

Es necesario determinar con precisión qué se entiende por compensaciones diferenciales. Es decir, en la medida que una empresa busca nuevos mercados, adquiere tecnología o sugiere un progreso--- progreso económico que a mediano plazo produzca una mayor riqueza gra-

37

GROVES, Harold, Op. Cit., p. 310 El comentario es un tanto exagerado porque a veces para el inversionista es mejor un clima de paz social y cierta seguridad jurídica para realizar su actividad empresarial.

38

GROVES, Harold, Op. Cit., p.p. 34- 35.

vable, en esa medida se procura dar un estímulo fiscal. Se llama--- compensación diferencial a una exención parcial de un impuesto, en razón de dar un estímulo a una empresa innovadora o incipiente. por supuesto de nacionalidad mexicana o incluso, de nacionalidad extranjera, si aporta un extraordinario avance tecnológico en su método de producción.

Harold Groves dice sobre lo anterior:

"... No es conveniente que la recaudación ponga obstáculos a la producción privada de riqueza. Se han observado comúnmente que los impuestos deben estar orientados en forma de que no maten " la gallina de los huevos de oro ". Desde un punto de vista altruista, cabe afirmar que la situación de la gente sin recursos resulta mucho más favorecida (al menos en un sentido absoluto) por un sistema tributario que aumentado el ingreso total, lo divide equitativamente, que con uno que favoreciendo relativamente la situación actual del pobre, reduzca sus posibilidades de adquisición..."³⁹

En la ciencia de las finanzas públicas hay un constante debate sobre la justicia y equidad de cada uno de los sistemas de tributación fiscal.

El sistema tributario de carácter proporcional sugiere que el volumen del impuesto, sea dividido entre todos los integrantes del Estado, gravando con un porcentaje del volumen total del impuesto a los que obtengan mayor renta, de esta manera cada uno paga el justo precio y parte del impuesto que le corresponda.

³⁹ GROVES, Harold, Op. Cit., p. 34 . Hay que recordar que el impuesto tiene fines extra-fiscales y la nivelación económica entre las clases sociales es uno de ellos.

El sistema tributario de carácter progresivo plantea como primera premisa que es necesario exceptuar del impuesto a ciertos mínimos de renta o de capital para asegurar la subsistencia de aquellos en condiciones muy precarias. A partir de entonces gravar con cuotas progresivas las demás personas, respecto de la renta obtenida; así se obtendrá una nivelación económica más eficaz entre los miembros del Estado.

Nuestra legislación fiscal sigue el criterio de carácter progresivo en el Impuesto sobre la Renta y en los impuestos sobre herencias y legados, específicamente.

El avance económico de la industria en México es muy limitado en comparación con el avance de otros países y la política fiscal de un Estado puede o no, dar impulso a la industria, sobre todo tratándose de aquellas en crecimiento, pero también, desgraciadamente hay un mal que perjudica la economía de México y es el alto costo de la burocracia.

Incluimos aquí un extracto del reportaje " Nuevos avances del cáncer burocrático " que se publicó en la revista Contenido, y dice:

"... Durante los últimos dos sexenios el público se acostumbró a pensar que el principal problema que plantea la burocracia es el de la corrupción, que según algunos estudios llegó a devorar más del 10 % del producto interno bruto...

En buena medida para combatir la corrupción el nuevo gobierno creó una Secretaría de Estado, 10 subsecretarías y unas 30 dependencias que efectivamente han atenuado el problema, pero en cambio han

dejado incólume el problema mayor del burocratismo generalizado...

En noviembre pasado, tras un año de trabajar para el gobierno federal sin conseguir que le prestaran atención, un eminente--especialista extranjero en organizaciones burocráticas - el profesor británico Stafford Beer,- abandonó México horrorizado: declaró que ... nunca había visto un fenómeno tan agobiante como el de la burocracia mexicana, una burocracia diseñada para producir corrupción, cuya principal preocupación es alimentarse y crecer y que só lo dejará de expandirse cuando haya devorado al resto de la sociedad...

La burocracia mexicana llega al extremo de mentirle al Presidente de la República, a quien disimulan casi la mitad del costo--real de organismos (gubernamentales) ...

Según Beer, el gobierno federal podría funcionar perfectamente con sólo un tercio, o aun menos, de su actual dotación de casi dos millones de empleados...⁴⁰

Actualmente sin embargo, se han reprivatizado diversas empresas y desincorporado a los bancos propiedad del Estado, e incluso se ha buscado disminuir la cantidad de empleados del gobierno, mediante la asimilación de diversas Secretarías de Estado y se ha mejorado esta situación.

⁴⁰

REVISTA CONTENIDO, Mayo 1984, Reportaje Gigante, --- autor Jaime Acosta, Nuevos avances del Cáncer burocrático. p.p. 38-54. México.

CAPITULO IV.

CONCEPTOS JURIDICOS DE PROCEDENCIA EQUITATIVA DE LA DOBLE IMPOSICION FISCAL.

A. LA MULTIPLICIDAD DE ACREEDORES FISCALES DE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO GRAVABLE.

En el capítulo III de esta obra nos referimos al concepto de doble tributación y hablabamos de las modalidades dentro de su aplicación en nuestro país, señalamos que la doble tributación se presenta en dos casos:

- 1.- Cuando una misma entidad impone diversas cargas tributarias a una misma fuente de ingreso;
- 2.- Cuando varias Entidades fiscales imponen cargas tributarias a una sola fuente de ingreso en razón de las facultades que les otorga la ley interior de cada una de ellas.

Conviene hacer notar que diversos autores no reconocen la validez de alguna de ellas y sólo se inclinan a favor de alguna y en contra de la otra, según los casos concretos y el autor que la analiza.

Hablaremos ahora de las diversas corrientes doctrinarias que--- aceptan o rechazan a la multiplicidad de acreedores fiscales a una--- misma fuente de ingreso como causa de Doble Tributación y la subse--- ciente justificación a esa postura, primeramente haremos la advertencia siguiente: Algunos autores que incluimos no son especialistas en Derecho sino que son Economistas, pero manejan la legislación fiscal de su país en ocasiones, son expertos en la legislación fiscal de--- diversos países o se dedicaron a estudiar para la Organización de---

las Naciones Unidas este problema de doble tributación.

Para dar mayor claridad sobre la manera en que se clasifica la doble tributación presentamos el siguiente cuadro:

DOBLE TRIBUTACION (sentido amplio)	{	• Doble tributación (sentido estricto)	{	.- misma Entidad impone diversas cargas tributarias sobre una misma fuente-- de ingreso.
		• Doble tributación por multiplicidad de acreedores.		.- Sobre una misma--- fuente de Ingreso, a) Nacional. b) Internacional.
Doble Tributación por multiplicidad de acreedores.	{	a) Nacional	{	.- Países con organización política por Entidades Federativas, cada una con facultades para imponer tributos a sus residentes o aquellos que extraigan-- algún beneficio de su interior.
		b) Internacional.		.- Países que gravan a los extranjeros porque obtengan algún beneficio que sea producido en el país o que lo considere domiciliado en el país.

Harold Groves señala que:

" ... Uno de los problemas más difíciles que han de hacer frente los Estados en la administración de un impuesto sobre la renta estatal es el de determinar qué renta puede y debe ser gravada como perteneciente a la jurisdicción interior del Estado. Al aplicarse a los indi-

viduos esta cuestión se refiere a cuál es la renta que debe seguir al domicilio del contribuyente y cuál es la que corresponde al lugar de donde procede... La corte ha sostenido que no es ilegal el que un Estado en que tiene su domicilio el contribuyente grave todos sus ingresos, gánelos donde los gane; ni es inconstitucional-~~a~~ que un Estado, a cuya jurisdicción no pertenezca el contribuyente- como tal, grave todos sus ingresos ganados o percibidos dentro del Estado...⁴¹

El sistema tributario de los Estados Unidos, es distinto al sistema mexicano; la diferencia en mucho del Sistema tributario mexicano, ya que por lo que respecta a los Estados que integran la Unión Americana tienen una facultad tributaria más amplia que la que tienen nuestros Estados de la República Mexicana.

La territorialidad es una cuestión determinante al momento de saber a quiénes se gravarán por razón de domicilio, establece la jurisdicción de un Estado para gravar a una persona que guarda una relación directa con un Estado en particular.

Harold Groves continua explicando lo siguiente:

"... La tendencia de opinión que prevalece actualmente en la Suprema Corte se orienta hacia el criterio de que rechazar una reclamación jurisdiccional y justificada de un Estado en favor de otro es arbitrario y va más allá de las prerrogativas de la Corte. El criterio contrario hace hincapié en las injusticias y complicaciones a que da lugar en la práctica la imposición múltiple. Parece, pues, que hay que llegar a la conclusión de que son organis-

⁴¹

H. Groves, Finanzas Públicas, p. 305.

mos legislativos los que han de llegar a resolver algunas de las dificultades que los tribunales han hechado sobre ellos..."⁴²

Conforme a lo anterior, la Corte de los Estados Unidos se considera incompetente para dirimir las controversias entre Estados de la Unión, de carácter fiscal. En nuestro país este problema no ocurre porque la Legislación de Amparo faculta especialmente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para dirimir las controversias de este tipo. Además podemos decir que el precedente que guarda una sentencia en los Estados Unidos de la Suprema Corte puede traducirse en un desprestigio de la ley que ha sido atacada o el acto que la ha aplicado .

Realmente es muy difícil que un Estado renuncie, a favor de otro una captación del ingreso; porque sirve para cumplir con el compromiso de los servicios públicos, obligaciones del Estado contraídas, etcétera.

El propio Harold Groves concreta lo siguiente:

"... En realidad... los Estados tienen su fundamento legítimo, y es lógico que propugnen incluso una división de los impuestos al gravar ingresos..."⁴³

Lo anterior coincide con nuestro sistema tributario ya que la facultad de un Estado para gravar la ganancia o una actividad deter

⁴²

Harold Groves, Op. Cit., p. 340.

⁴³

IBID, p.306.

minada está establecida en la Ley.

Harold Groves sigue diciendo al respecto :

"... Pueden ciertamente, lograrse progresos hacia una uniformidad en la legislación por medio de negociaciones entre los Estados, convenios y normas de reciprocidad; pero en materia de jurisdicciones es frecuente que choquen sus intereses, siendo lógico que cada uno de ellos procure llevar el agua a su molino..."⁴⁴

En este orden de ideas es posible que varios Estados se incorporen como acreedores fiscales por una misma fuente de ingreso, dentro de una relación tributaria tratándose del mismo deudor fiscal, como el autor lo ha citado cuando señala:

"... Podrá observarse que la variedad de normas estatales en cuanto a jurisdicción, deja margen para muchas posibilidades de doble impuesto..."⁴⁵

La Jurisdicción para imponer cargas tributarias ocasiona la doble tributación, es decir, mientras un Estado esté facultado por su ley local para imponer cargas tributarias a una fuente de ingreso gravable, lo hará con " toda justicia " aunque otra Entidad lo grave por la misma razón.

Las consecuencias son:

Un sujeto pasivo es doblemente gravado en su patrimonio, sin más justificación que la reglamentación interior fiscal de las Enti-

⁴⁴ HAROLD GROVES, Op. Cit., p. 306.

⁴⁵ IDEM, p. 305.

dades acreedoras, disminución en el capital de empresas incipientes y el encarecimiento de mercancías.

Harold Groves plantea, en su obra " Las finanzas públicas ",-- establece lo siguiente:

"... Si solamente un Estado puede gravar determinado ingreso,-- ¿ Habrá de ser el del domicilio del contribuyente, o el del origen-- del ingreso ? Al enfrentarse con tales problemas, es posible que la Suprema Corte sostenga que éstos son problemas que deben resolver-- los organismos legisladores y no los judiciales..."⁴⁶

Es indudable que la falta de análisis al elaborar una ley de ca rácter fiscal, provoca problemas al momento de su aplicación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido lo siguiente:

" DOBLE TRIBUTACION, NATURALEZA DE LA.- La doble tributación sobre la misma fuente exige el mismo sujeto pasivo y el mismo objeto en la relación fiscal y, en el caso del artículo 15 fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta-- que establece el impuesto sobre dividendos, no puede ser-- el mismo sujeto pasivo el socio que la sociedad, ya que-- aun cuando aquél integra, ambos tienen personalidad jurídica distinta, y, la sociedad, aun siendo ficción, puede ser gravada por la utilidad que percibe como tal, y el socio,-- por los dividendos que obtiene; pues no debe olvidarse que no toda la utilidad de la sociedad se traduce en dividendos para los socios, ya que estos pueden disponer que determinada parte se reinvierta en la sociedad y sólo se dis tribuye otra restante, no tratándose por tanto, de una do ble tributación sobre la misma fuente."

Tesis Jurisprudencial, Pleno Informe 1977, p. 291, Amparo-- en Revisión 2401/50, Abarrotes Laval S.A. y Coagraviados,-- 14 de Junio de 1977, Unanimidad de 19 votos.

⁴⁶

HAROLD GROVES, Finanzas Públicas, p. 306.

J.M. Buchanan en su obra " Ensayos sobre Economía Impositiva " al abordar el tema de la Doble Tributación sostiene:

"... Un grupo distinto de problemas surge inmanentemente cuando una unidad política que posee autoridad financiera por su propio derecho, contiene dentro de sus límites geográficos unidades políticas más pequeñas que también poseen autoridad financiera.

Especialmente, estos problemas se tornan importantes en una política federal, puesto que la autoridad financiera de las unidades--subordinadas es constitucionalmente independiente del Gobierno Central..."⁴⁷

También en nuestro país se delimitan constitucionalmente las facultades impositivas de la Federación y de las Entidades Federativas que la conforman, y desde luego, da lugar a problemas de Doble Imposición, porque cada Estado procurará obtener mayor captación de recursos.

J.M. Buchanan sostiene lo siguiente:

"... Las unidades subordinadas (tienen) ... desigualdades fiscales entre ellas y origina diversos casos de imposición múltiple... la naturaleza y extensión de tales diferencias y las dificultades involucradas en su eliminación constituyen los elementos del problema fiscal esencial de la política Federal..."⁴⁸

⁴⁷

J.M. BUCHANAN; Ensayos sobre Economía Impositiva, American Economic Review, Vol. XL, No. 4 Septiembre de 1950,-- "Federalismo y Equidad Fiscal" recopilada por Richard A. Musgrave y otro. Fondo de Cultura Económica, México 1964

⁴⁸

IBIDEM, p. 106.

Las diferencias en cuanto a la amplitud de la facultad tributaria, es un problema que se origina con la división política de nuestro país en Estados autónomos y este problema no ha sido revisado de manera adecuada y su desconocimiento, ocasiona problemas al redactar una ley sobre la materia, creando una situación real de desventaja de Doble Tributación y que no se justifica porque la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las Jurisprudencias que ha establecido, no reconoce como una violación de Garantías la Doble Tributación, pero admite que esta va en contra de la Justicia Fiscal.

Entonces los especialistas en derecho no han dado el enfoque correcto al momento de plantear una demanda.

El Licenciado Manuel Arilla estudia los diversos problemas que origina en la práctica la aplicación de los principios de nuestra Ley Fundamental, así entre otras cosas señala:

"... Los principios de la organización política, que es de carácter general, afectan principalmente a la concurrencia de la facultad impositiva de la Federación, el Estado y el Municipio. Los problemas suscitados por la concurrencia de impuestos de la Federación y los Estados se resuelven en el sentido de que, en principio, son concurrentes las facultades de la Federación y los Estados para establecer impuestos necesarios que cubran sus respectivos presupuestos con las excepciones establecidas en la propia Constitución, la cual determina cuáles son los impuestos que corresponde establecer en forma exclusiva a la Federación, ya enumerándoles expresamente en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, o bien prohibiendo ex-

presamente a los Estados ciertas formas de Tributación, fracciones IV, V, VI, VII, y IX del artículo 117 de la Constitución, así como la fracción VII del 73, faculta a la Federación " para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto ", es importante hacer notar que algunos autores al interpretar esta disposición opinan que en nuestro país se carece de seguridad jurídica en materia impositiva...

Asimismo, el Impuesto sobre la Renta, uno de los de mayor rendimiento económico, obtiene su legalidad en esta fracción.

De igual manera el párrafo primero del artículo 131 Constitucional faculta a la Federación para gravar las mercancías que se importen o se exporten, o que pasen en tránsito por el territorio nacional.

Con relación del Tercer grupo de principios, podemos señalar, casi de manera exclusiva, la ya mencionada fracción VII del artículo 73 que consagra como ya se dijo la facultad de gravar lo necesario para cubrir el presupuesto de egresos..."⁴⁹

El autor considera que es la multiplicidad de acreedores fiscales sobre una misma fuente de ingreso la principal causa de Doble Tributación.

El Licenciado Mayolo Sánchez nos habla de la Doble Tributación y da su opinión de la siguiente manera:

49

MANUEL ARILLA VILA, " Derecho, Finanzas y Empresa." Tomo I, Capítulo XIII, Editorial Cárdenas Editores y Distribuidores, México 1987.

"... Para estar en condiciones de captar cuándo se está en--- presencia de la doble tributación conviene, previamente, precisar en qué consiste la fuente y el objeto de las contribuciones en virtud de ser dos conceptos diferentes que guardan íntima relación--- con este problema. El objeto que es el ingreso; la fuente del ingreso es la actividad económica gravada...

Ahora bien, la doble tributación únicamente se presenta sobre el objeto porque tiene que hacer referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravables, debido a que los mismos al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el el ingreso bruto que dejan al contribuyente una percepción neta--- tan escasa o nula, que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa, es decir, en--- una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica.

Referida a nivel nacional, habrá doble imposición cuando la--- misma Entidad pública establece más de un mismo impuesto sobre el--- mismo objeto... Cuando la misma entidad grava igual objeto con más de un impuesto se está en presencia de una doble imposición ..."⁵⁰

El autor en estudio no considera a la doble imposición como--- resultado de múltiples acreedores fiscales sobre una misma fuente--- de ingreso, incluso como hemos leído, no la estima como causa de--- Doble Tributación; cuando la Federación imponga un gravamen y algu

⁵⁰

MAYOLO SANCHEZ H., Derecho Tributario, Gádenas Editores--- y Distribuidores, 2a. Edición, México 1988, p.p. 877.

na otra Entidad Federativa donde tiene su domicilio el causante, grave por la misma razón la misma renta.

El Licenciado Mayolo Sánchez continua diciendo al respecto:

"... Debe aclararse, que tampoco existe doble imposición cuando la misma entidad establece más de un impuesto sobre la misma fuente, pues ésta puede estar gravada por diversos impuestos, sin que sean-- considerados anticonstitucionales. Así tenemos el caso de la energía eléctrica, que está gravada con un impuesto a la producción y con otro impuesto al consumo y, sin embargo, no hay falta de constitucionalidad en ninguno de ellos, porque el mismo objeto no está gravado con más de un impuesto por la misma entidad. El impuesto a la producción grava la generación de energía y el impuesto al consumo grava la adquisición de energía.

En virtud de lo anterior, la doble tributación resulta anticonstitucional por ser contraria a los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional ..."⁵¹

Lo anterior sobre las cargas tributarias dan a conocer el punto de vista del autor concuerda con la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de considerar que hay doble tributación sólo cuando haya identidad en el Sujeto Activo y en el Suje

⁵¹

MAYOLO SANCHEZ, Op. Cit., p.p. 229-227.

to pasivo y además recaiga sobre un mismo objeto del impuesto.

Son diversas las opiniones sobre la Doble Imposición en estricto sentido o por multiplicidad de acreedores fiscales a una misma fuente de ingreso. La última de carácter nacional, ahora bien en cuanto a la doble imposición por multiplicidad de acreedores Arthur Cecil Pigou señala a este respecto:

"... El problema inmediato a que da lugar la división del mundo en distintos grupos nacionales, se refiere a la acción de la autoridad pública de uno de esos grupos para gravar los ingresos de los súbditos de otros países La residencia es un concepto ambiguo. Sin embargo, dado que la inmensa mayoría de las personas viven habitualmente en el mismo país y sus salidas al exterior tienen carácter ocasional, (ese es) el significado preciso del concepto residencia ... los no residentes son extranjeros... " ⁵²

A.C. Pigou se refiere a la Doble Tributación de carácter internacional, donde dos países o más gravan una misma fuente de ingreso, en razón de sus leyes impositivas internas. Este autor está en contra de este tipo de Doble Tributación porque es totalmente injusto que un Estado grave o imponga tributos sobre un extranjero, alguien que no es su súbdito y que no obtiene ningún beneficio, directo o indirecto del Estado en cuestión, lo cual es cierto para el caso de que realmente no perciba o reciba ningún beneficio toda vez que el Estado tiene la facultad de imponer tributos por los beneficios que reciban sus contribuyentes, en función de los servicios---

52

ARTHUR CECIL PIGOU, " Un estudio sobre Hacienda Pública " Ed. Derecho Financiero, Madrid 1947, 3a. Edición Reimp. 1962, Traductos Gonzalo Guasp, T. original " A study in public finance " p.p. 221- 225.

que les presta, pero si no puede de ninguna manera beneficiarle,-- entonces si es un impuesto injusto.

El Estado grava a un extranjero por la ganancia extraída del país, ya sea por medio de la producción o prestación de servicios-personales que se realice en nuestra patria, obteniendo beneficios directos en el interior de nuestro país, lo que muchas veces estará gravado por el Gobierno del país donde dicho extranjero, es nacional; de lo que se concluye que el beneficio que obtiene no es, de manera directa, los servicios públicos que ofrece la Entidad--- donde vive.

La Doble Tributación, provoca una situación de desventaja de una parsona, física o moral, nacional o extranjera, respecto de--- otra que no avance o diversifique su acción a otros países; no es equitativa y crea desaliento en la inversión nacional y extranjera y México es un país importador de capital, porque está en plena fg se de su desarrollo, considero además que los argumentos asentados en líneas anteriores se fortalecen con la postura de Arthur Cecil Pigou, cuando dice:

"... La Autoridad pública de un país tiene facultades para recaudar el ingreso fiscal mediante la imposición personal sobre personas no sometidas a su jurisdicción, siempre que las mismas entren dentro de su territorio durante alguna parte del año o extraigan--- del mismo alguna fracción de su renta..."⁵³

53

ARTHUR CECIL PIGOU, "Un estudio sobre Hacienda Pública"
Ed. Derecho Financiero, Madrid 1947, 2a. Edición. Reimpre-
sión p. 225.

Este autor propone la creación de convenios internacionales-- para evitar la múltiple imposición fiscal en el ámbito internacional, como lo hicieron Francia, Inglaterra y Brasil, en pactos sobre émprestitos, siendo la condonación de impuestos un medio para pagar la deuda pública.

B. LA EQUIDAD EN EL COBRO DE UN CREDITO FISCAL CUANDO HAY
CASO DE DOBLE TRIBUTACION.

Nuestra Constitución establece la proporcionalidad y el carácter equitativo que deberán guardar los impuestos; sin embargo al--- hablar de equidad, encontramos que es un término un tanto vago que no ha sido interpretado sin lugar a duda ni por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, guardiana de la constitucionalidad de leyes y actos de autoridad.

" IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la Jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del Juicio de Amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las Garantías Individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de Garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el Amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciéndose que el poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la Fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Amparo contra leyes locales, Pleno, Número de Tesis 51, Anén dice 1985, p. 96, Vol. I. Sexta Epoca, 1a. parte., Vol XE1, p. 198 a.r. 190/57 Fomento inmobiliario S.A., Mayoría 13 Votos; Vol. XLI p. 198 A.R. 44/58 H.E. Bouchier Sucesores S.A. Mayoría 14 votos; Vol. XLVI p. 253 A.R. 3923/58 La Itsmeña S.A. Cía. de bienes inmuebles, Mayoría de 15 votos.; Vol. XLVI p.38 A.R. 2742/57 Inmuebles Continental S.A. Mayoría 14 votos

" PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.- El alegato de un causante-- en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e-- inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar, de situaciones particulares de un contribuyente, si no que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivarse, por la propia naturaleza de la Ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los Sujetos pasivos."

Amparo en Revisión, Pleno Núm. Tesis 13. 8953/83 María--- Cristina Quintero V. 12 febrero de 1985 Unanimidad.
A.R. 6456/ 83 Luis Fernando Zúñiga S. 12 febrero 1985 Unanimidad.

La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional dice: " Son obligaciones de los mexicanos: ...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación-- como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado como-- Garantía Individual al término " equidad " en los impuestos al soste-- ner en su Jurisprudencia:

" PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una-- parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes de-- ben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan in-- gresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas,-- pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se--

encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Tesis del Pleno, Número 98, en Amparo contra leyes Federales, Apéndice 1985 página 190, Vol. I, Séptima Época, la parte, Vol. 181- 186 A.R. 554/83 Compañía Cerillera " La Central ", S.A. Mayoría de 14 votos.

A continuación haremos una reflexión sobre la falta de equidad que existe en la Doble Tributación.

Jacinto Faya Viesca, eminente Licenciado al respecto dice:

" ... Las políticas tributarias se ponen cada vez más al servicio de la política de coyuntura y de la expansión económica por medio de medidas activas, como son los aumentos y las reducciones de los impuestos, las exenciones impositivas, el proteccionismo y otras más. En la Hacienda Pública Moderna y en la nueva concepción política del Estado como rector de la economía, los impuestos no tienen fines meramente fiscales de recaudación, sino fines de tipo extra--

fiscal políticamente muy útiles, como la orientación y la regulación de la actividad económica. En este caso, la política tributaria se pone al servicio del progreso económico y de la distribución de la riqueza.

... Toda instrumentalización de modalidades impositivas requiere de antemano de un diagnóstico y un pronóstico de la coyuntura económica. No obstante la calidad del diagnóstico y el pronóstico, existen obstáculos muy serios, como la falta de flexibilidad política y administrativa de las leyes fiscales y de los sistemas recaudatorios...

De la adecuación de todos estos factores depende el éxito de la política tributaria como instrumento de la expansión económica, de la ordenación de la economía y de la redistribución de la riqueza. Las políticas sensatas e inteligentes de las finanzas públicas requieren de una gran dosis de sentido común, previsión, cuidado, sentido histórico y criterio..."⁵⁴

Considero que la Doble Imposición, a pesar de que puede tener fines extrafiscales, no es equitativa y perjudica más que beneficia la economía del país, porque evita de alguna manera el desarrollo de la industria nacional y la inversión tanto nacional como extranjera; pero surge una interrogante ¿Cómo logrará el Estado el presupuesto, si se deja de percibir una gran cantidad de ingresos por la captación del impuesto? Parece que el convenio es la única

⁵⁴ FAYA VIESCA JACINTO, Finanzas Públicas, Ed. Porrúa. 6a. Edición, México 1986, p. 462.

solución.

Dentro de la teoría sobre los impuestos, son muy importantes-- los principios establecidos por Adam Smith, como lo señala Groves-- en su obra " Las Finanzas Públicas ", cuando dice:

"... Primeramente, dijo Smith, los impuestos deben ser justos-- o equitativas, gravando a los individuos como el gasto de sosteni-- miento de una finca a los arrendatarios, quienes están obligados a-- contribuir en proporción a sus respectivos intereses en la finca...

... En segundo lugar, los impuestos deben ser precisos y no ar-- bitrarios, " claros y concisos para el contribuyente, como para---- cualquier otra persona" de otra manera, el que paga contribución al Estado puede ser víctima de una administración abusiva. También de-- ben ser los impuestos convenientes en lo que respecta a la fecha y-- forma de recaudación. Y finalmente, los impuestos deben ser " econó-- micos"; esto es, su recaudación no debe ser costosa ni causa de obs-- táculo ni desaliento para el contribuyente..."⁵⁵

La equidad es un requisito del impuesto para lograr la Justi-- cia fiscal.

Como lo señala el Licenciado Antonio Ortíz Mena en su obra---- " Las finanzas Públicas en el Desarrollo ":

"... Por otra parte, nuestra Constitución Política consagra-- los postulados de proporcionalidad y equidad en la distribución de-- las cargas fiscales; y esta aspiración sólo puede lograrse si se--- combinan los impuestos para que las diversas manifestaciones de ca--

55

ANTONIO ORTIZ MENA, " Las finanzas Públicas en el desarro-- llo, Libros SECA, Mexico 1967, p.181.

pacidad contributiva sean alcanzadas por algún gravámen; pero de modo tal que la incidencia del sistema tributario, en su conjunto, no contradiga sino afirme el principio de progresividad..."⁵⁶

El Licenciado Ortiz Mena también sostiene que la manera más--- justa es el de gravar cada actividad, conforme a su propia capacidad de ingreso.

Harold Groves al respecto afirma que la Doble Imposición no es una tarea sencilla en la obtención de recursos para un gobierno moderno, con frecuencia se escucha decir que la Justicia " Seca " es--- la mejor que puede esperarse.

Al aplicar una carga tributaria, se hace una clasificación razonable de personas con características similares que deberán pagarla que es justa, pero no siempre equitativa.

El Economista Otto Eckstein establece en su obra " Finanzas--- públicas " lo siguiente:

" La doble imposición de los dividendos ha sido atribuida a una falla de la estructura impositiva norteamericana. Se afirma que las empresas pagan un impuesto sobre sus ingresos netos y luego el accionista tiene que pagar un impuesto sobre los dividendos que recibe y que le fueron pagados con ese mismo ingreso neto. En el caso de sociedades colectivas o de propietarios individuales, y también en el de profesionistas, este problema no existe. Se asegura que en esta forma se desanima al capital que podría invertirse en empresas arraigadas..."⁵⁷

⁵⁶ ANTONIO ORTIZ MENA, Las finanzas públicas en el desarrollo, Libros SECA, p. 181.

⁵⁷ OTTO EIKMAN o Eckstein, Finanzas Públicas, Ed. Unión tipográfica Hispano Americana, 1a. Edición, México 1964, p. 140.

En nuestro país, las sociedades formadas de acuerdo a la Ley, tienen personalidad jurídica independiente de los miembros que la forman, por otro lado, la injusticia en la imposición que redundan en el desaliento de la inversión, es en empresas que sufren la doble tributación jurídica, problema que no tienen las demás áreas económicas, porque las personas - como sociedades colectivas, propietarios individuales y profesionistas - que no alcanzan los volúmenes de ganancia de las empresas "arraigadas".

Otto Eckstein en otro apartado de su obra dice:

" El sistema ha de ser asimismo equitativo, tanto para fomentar el objetivo de una distribución equilibrada del ingreso como para asegurar el cumplimiento voluntario proseguido por parte de los contribuyentes. Se han concebido dos principios de equidad; a saber el principio del beneficio, los impuestos se perciben conforme al beneficio que reciben los individuos de los gastos a los que los impuestos se destinan. La capacidad de pago, por su parte importa cuestiones de equidad horizontal, del trato igual a los iguales y de equidad vertical; esto es: la distribución de las cargas fiscales entre la gente de diversa capacidad de pago..."⁵⁸

Lo anterior se refiere que al establecerse un impuesto, es necesario gravar progresivamente a los causantes, pero se debe evitar dejar de imponer un gravámen a un sector económico de la sociedad sin justificación alguna. Es decir, todos debemos contribuir al gas

⁵⁸

OTTO ECKSTEIN, Op. Cit., p. 140.

to público de acuerdo a nuestra propia capacidad de pago, lo que evita pensamientos como el asentado por Faya Viesca cuando dice:

"... La adopción de las tesis financieras de la Hacienda Clásica por algunos sectores de la sociedad y del gobierno le ha llevado a afirmar que los gastos públicos van a un "pozo sin fondo," así como que el Estado es un ente insaciable de dinero, que malgasta los recursos de la Nación y la conduce a la ruina económica y social. Claro está que los gobernantes de un Estado pueden tener poca o mucha sensatez para aplicar el gasto, pero sentimos que es muy infundada la opinión de que el gasto público es una pérdida de riqueza y un empobrecimiento de la colectividad. Un gasto público canalizado puede causar serios problemas en la economía, sobre todo si los recursos expendidos salen de la corriente económica del país. Sin embargo, los pagos que se hacen a países extranjeros son, generalmente, por la adquisición de algún bien, servicio o tecnología, que seguramente ha redituado un mejoramiento al país comprador..."⁵⁹

Es cierto que la gran mayoría de personas, señalan que el pago de impuestos es una gran carga para el contribuyente, porque consumen la mayoría de sus ganancias, o de las ganancias que quisieran, mejor dicho. Estimo que estas opiniones pueden estar basadas en la falta de conciencia del causante de la necesidad de conciencia del causante de la necesidad de contribuir al gasto públi-

⁵⁹ FAYA VIESCA J., Op. Cit., p.34.

co, empero, también es cierto que la facultad discrecional de la---
Administración Pública, para invertir recursos, no es acertada; sin
embargo lo anterior crea un perjuicio para la economía nacional y--
en algunos casos un desastre de difícil recuperación.

Algunas propuestas para evitar el problema de Doble Tributa---
ción, son hechas para eludir los problemas que crea a los organis--
mos que la sufren, por ejemplo Harold Groves sostiene:

"... En Nueva York está prevista una combinación por la cual--
se concede crédito, como compensación, para abonar el impuesto paga
dero en Nueva York a las cantidades pagadas por igual concepto por--
una persona residente en otro estado a dicho estado de su residen--
cia, siempre que el mismo conceda reciprocidad. Nueva Jersey trató
recientemente de aprovechar esta disposición gravando únicamente---
los ingresos ganados por los viajeros abonados..."⁶⁰

Harold Groves expone un caso que ocurrió en Estados Unidos y--
obeserva que siempre es necesario invitar a la reciprocidad entre--
Estados o hacer un convenio para evitar situarse en una posición
de desventaja.

El Doctor Ernesto Flores Zavala considera:

"... Los procedimientos empleados para resolver el problema de
la Doble Imposición pueden agruparse en dos categorías:

la. Procedimiento unilateral para resolver el problema de do--
ble imposición por medio del cual, un Estado en ejercicio-

⁶⁰
HAROLD GROVES, Op. Cit., p. 305.

de su soberanía dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble imposición. Estas medidas pueden ser las siguientes:

A. Deducción .- El Estado concede la deducción del impuesto sobre la renta pagado por la misma materia en otro Estado.- Se práctica este sistema en los Estados Unidos de Norteamérica, los Países Bajos y México; presenta dos inconvenientes:

PRIMERO. El Estado que concede la exención se ve limitado-- en su derecho de gravar, por la elevación de las cargas fiscales en el otro, pues puede llegar el caso de que no se perciba impuesto alguno, porque todo queda absorbido por la deducción. Si llega a establecerse un límite como en los-- Estados Unidos, entonces se evita la doble imposición, porque ésta existirá por lo que exceda del límite.

SEGUNDO. Es difícil que coincida la época y forma de determinación del impuesto extranjero con el nacional..."⁶¹

No concuerdo con las desventajas que establece el autor, pues-- un Estado al decidir qué actividad gravará con un impuesto determinado, ejerce su derecho a la imposición de capitales sin limitación,-- de la misma manera que cuando decide en qué actividad deja de imponerla.

⁶¹

FLORES ZAVALA Ernesto, Op. Cit., p.p. 333- 334.

En la segunda propuesta, sería necesario entonces crear un convenio para resolver el problema. Otra medida para evitar la Doble-Imposición, dentro de la primera categoría es:

"... B. Exención. Cada Estado exceptúa del impuesto a los no-residentes, aun cuando la fuente se encuentre dentro del país, pero grava a los residentes por el total de su fortuna, sin distinción de situación o de origen..."⁶²

Lo anterior considero que no es adecuado porque crearía confusiones al decidir quién es residente, según el Código Civil o la Ley General de Población.

La segunda categoría establecida por Flores Zavala dice:

"... 2a. Procedimiento bilateral o plurilateral que consiste en que dos o más Estados celebren convenios tendientes a evitar la doble imposición..."⁶³

Dentro de este último rubro podría entrar el Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos de Norteamérica y Canada con nuestro país.

⁶² FLORES ZAVALA Ernesto, Op. Cit., p. 334.

⁶³ IDEM, p. 336.

C. EXCEPCIONES JURIDICAS CONTRA EL PAGO DE DIVERSOS CREDITOS
FISCALES SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO.

Concluimos del inciso anterior que realmente el problema de la imposición múltiple en cualquiera de sus modalidades, es una barrera que reduce la productividad y el bienestar, en un sentido económico. En el ámbito jurídico se trata de un defecto de la Justicia Fiscal.

Esto último ha sido reconocido por la propia interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en su Tesis Jurisprudencial dice lo siguiente:

" DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES EXCEDENTES.- Si bien es cierto que hay una doble imposición tratándose del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, pues constituye una sobre tasa sobre los ingresos mayores a 200,000.00 por las utilidades que exceden el 15 % del capital en giro de los Causantes, mismos que son gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta, también es cierto que esa doble imposición no la prohíbe el artículo 31 fracción IV del Pacto Federal, como lo tiene resuelto este Tribunal Pleno al expresar que si bien es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la Justicia Fiscal; que para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de Derecho tendientes a evitar la doble tributación; sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el Legislador para lograr diversos fines, como lo son: guardar la imposición o para hacerla más fuerte a través de los gravámenes que se complementan en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la Administración Pública. En nuestra propia Legislación positiva existen---

normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ello. Sin embargo, no puede decirse que por el sólo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o inconstitucional, buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la Norma Constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es: Que los tributos sean exorbitantes y ruinosos, que no estén establecidos por la Ley, o que no se destinen para los gastos públicos, pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello a la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer."

Tesis Jurisprudencial del Pleno, Vol. LXXVIII, 7a. Epoca,-- p. 64, Amparo en revisión 8481/70, 17 de junio de 1975, con Mayoría de 14 votos. Vol. LXII, primera parte, p. 23, Vol. LXXI, primera parte, p. 87.

Pues bien, al parecer el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acepta que la doble tributación es una situación contraria a la Justicia Fiscal, pero que no es contraria al espíritu que guarda nuestra Constitución.

Vemos entonces que además, considera que la doble tributación no es justa pero por el contrario es equitativa, Cumple con una política fiscal, que sólo será inconstitucional cuando sea exorbitante, que no sea establecida por la ley o que lo que se capte de la doble imposición no se destine al gasto público.

En consecuencia, al interponer una demanda para atacar la doble imposición debemos tomar en cuenta las premisas anteriores para fundar nuestro derecho y las defensas que se pudieran hacer valer en una acción en contra de la doble tributación, conviene tener presen-

te que el procedimiento tributario se divide en dos fases: la oficio-
sa y la contenciosa.

En la primera etapa, las autoridades aplican la ley fiscal, y surge una situación jurídica determinada entre el fisco y el contribuyente; si la Ley otorga un recurso administrativo al contribuyente contra la resolución de la autoridad fiscal, dentro de esa misma etapa oficiosa se tramita y se resuelve, por el mismo órgano que emitió la resolución, lo que no me parece muy justo, o apegado a Derecho,-- porque en la práctica encontramos, que aunque el acto de autoridad esté viciado de nulidad, la Autoridad fiscal emisora del mismo siempre lo confirma en sus propias resoluciones.

El Código Fiscal de la Federación establece dos recursos administrativos:

El de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, mismos que están previstos en el artículo 116.

Por su parte la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal también señala en el artículo 151, los mismos recursos, en estos recursos se siguen los principios marcados por el Código Fiscal de la Federación, pero deberán presentarse ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, dentro del término de quince días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado, acompañada del respectivo documento que ampare la garantía del interés fiscal, salvo que se trate del Impuesto Predial de Inmuebles de uso habitacional como lo establece en su artículo 152.

Una vez agotado el recurso administrativo de que se trate y no se obtenga resultado favorable ante la autoridad fiscal correspondiente, entonces procede hacer valer el Juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal, para el caso de que se trate de un asunto de materia federal o bien ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, iniciándose así la etapa Contenciosa Administrativa que culminará con la resolución que emitirá la Sala que conozca del asunto y que para el caso de que esta resolución emitida por cualquiera de los Tribunales antes señalados sea contraria a los intereses del promovente, o aun siendo contraria a los intereses de la Autoridad, se podrán todavía promover otros recursos como medio de defensa, concluyendo finalmente esta fase hasta la revisión que puede hacerse valer ante los Tribunales Colegiados.

Es importante hacer notar el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre la doble tributación:

" DOBLE TRIBUTACION, NATURALEZA DE LA.- La doble tributación sobre la misma fuente exige el mismo sujeto pasivo y el mismo objeto en la relación fiscal y, en el caso del artículo 15 de la fracción IX de la Ley del impuesto sobre la renta que establece el impuesto sobre dividendos, no puede ser el mismo sujeto pasivo el socio que la sociedad, ya que aun cuando aquél integra ésta, ambos tienen personalidad jurídica distinta, y, la sociedad, aún siendo una ficción, puede ser gravada por la utilidad que percibe como tal, y el socio, por los dividendos que obtiene; pues no debe olvidarse que no toda utilidad de la sociedad se traduce en dividendos para los socios, ya que estos pueden disponer de determinada parte se reinvierta en la sociedad y sólo se les distribuya otra, no tratándose, por tanto, de una doble tributación sobre la misma fuente."

Tesis del Pleno, visible en el informe 1977, página 291.-- Amparo en Revisión 2401/50. Abarrotes Laval, S.A. y Coagradados. 14 de junio de 1977. Unanidad de 19 votos.

Anteriormente hemos asentado que no consideramos que el socio-- de una empresa, tenga la misma personalidad jurídica que la propia-- empresa, situación que la ley establece; por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación sólo reconoce el mismo objeto y el mismo sujeto pasivo dentro de la relación jurídico-tributaria, debiéndose-- de demostrar que hay identidad del sujeto pasivo y el objeto del cré-- dito, para impugnar una situación de doble imposición a condición de que se derive de ella una imposición que resulta exorbitante.

Otra Jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justi-- cia de la Nación respecto de la doble tributación, reafirma el crite-- rio que guarda respecto de las cargas tributarias en general, justifi-- ficando su imposición, a menos que no sea proporcional o equitativa.

" DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.- Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre-- ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la Justicia Fiscal; para lograrlo infinidad-- de países han celebrado convenciones, convenios y modus vi-- vendi, y existen normas de Derecho tendientes a evitar la-- doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tri-- butación es conscientemente buscada por el Legislador para-- lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición-- o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que-- se completan, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lo-- grar una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con-- mayor comodidad para la Administración Pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de-- evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el sólo-- hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble-- tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contrave-- nir una sana política tributaria o principios de buena ad-- ministración Fiscal, pero no existe disposición fiscal---

que la prohíba. Lo que la Norma Constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por Ley o que no se destinen para los Gastos Públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por eso la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer."

Jurisprudencia del Pleno, Amparo contra Leyes, Vol. LX, 7a. Epoca, primera parte, Ver Gaceta Núm 8-9, Septiembre-Octubre de 1988, página 5.

Para concluir diremos que, la doble tributación no es, en sí misma, una causa de violación directa de garantías individuales. Según los requisitos que establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, salvo que sea exorbitante o ruinoso, que no esté establecida por la Ley ese tributo, o que no se destine al Gasto Público o que simplemente rompa la proporcionalidad y equidad que todo impuesto debe guardar, como lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

" PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de mediano y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas,

pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que entales condiciones deben recibir tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La Equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la Norma Jurídica que lo establece y regula."

Tesis Jurisprudencial del Pleno, Amparo contra leyes federales, Número de Tesis 98, visible Apéndice 1985, Tomo I, p. 190, 7a. época, primera parte:
Vol 181-186 A.R. 5554/83 Compañía cerillera " La Central", s.a. Mayoría 14 votos.
Vols. 187-192 A.R. 441/83 Cerillos y fósforos " La Imperial ", S.A. Mayoría 14 votos.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 73 fracción VII, de la Constitución, al Congreso de La Unión que lo faculta para imponer las cargas tributarias necesarias para cubrir el Presupuesto, lo que según algunos autores es causa de que se carezca de seguridad jurídica en nuestro país en el aspecto tributario; sin embargo considero prudente resaltar que dicho precepto Constitucional en la fracción señalada establece las áreas que sobre la Facultad de imposición están reservadas a la Federación ya que en su fracción

" El Congreso tiene facultad: ...

X.- Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con--- apuestas y sorteos, servicio de banca y crédito, energía-- eléctrica y nuclear, para establecer el Banco de Emisión-- único en los términos del artículo 28 y para expedir leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123..."

Por lo anterior procede agregarse que sólo se podrá hablar de Doble Tributación inconstitucional, cuando un mismo sujeto pasivo, resulte gravado por dos Entidades distintas sobre un mismo objeto de impuesto, por ejemplo la Federación y un Estado y la Constitu--- ción expresamente o por exclusión, sólo una de ellas pueda gravar-- ese ingreso, objeto del impuesto. También habrá Doble Tributación, cuando un mismo sujeto pasivo, sea gravado dos o más veces sobre un mismo objeto del impuesto y que por este hecho resulte ruinoso o--- exorbitante, rompiendo la proporcionalidad y equidad que todo impus-- to debe guardar, violatorio de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

D. CRITERIO ACTUAL DE NUESTRA LEGISLACION FISCAL SOBRE
DOBLE TRIBUTACION.

La captación de ingresos por concepto de impuestos está sujeta por un lado a la planeación económica de carácter integral de un país, es decir de la expectativa económica de una Nación.

Por otra parte, la captación se ve disminuida o de difícil obtención por errores en la determinación del impuesto por la Administración Pública correspondiente, además de que los contribuyentes no son conscientes de la necesidad de la puntualidad en el pago; etcétera. Así por ejemplo, a este respecto podemos citar a el economista, Richard M. Baird que en su obra " La imposición fiscal en los países en desarrollo " dice:

"... Aunque se ha tratado de aumentar los ingresos derivados de los impuestos, el sistema impositivo tiene que ajustarse y modificarse, para que sirva a las respectivas valoraciones y políticas de Gobierno, independientemente de la necesidad de divisas extranjeras, de capital extranjero, de inversiones privadas, de la reinversión de utilidades de las compañías, de la distribución de dividendos y de la protección de compañías nacionales, etc.,...

Esos factores deben hacer demasiado complicado el sistema impositivo. Sin embargo, la estructura impositiva se ha visto obligada a hacerse menos complicada debido, por una parte, a la falta de contabilidades adecuadas y de disciplina por parte de los contribuyentes y por otra, a la falta de organización administrativa, de expe-

riencia y de personal adiestrado en el Gobierno..."⁶⁴

Ahora bien, en los últimos años, en nuestro país ha mejorado la redacción de la Ley sobre impuestos y se han simplificado trámites, pero el personal no tiene la capacitación necesaria para la determinación de un crédito fiscal, ocurriendo inclusive que empleados de la misma receptoría de Hacienda, dieran distintas indicaciones sobre una misma forma de determinación del crédito fiscal en cuestión, lo que hace necesario acudir a su superior, el cual da una respuesta totalmente distinta a cada una de las expuestas por sus subordinados; pero no nos confundamos, un pago en exceso o un pago de lo indebido, es una situación jurídica muy distinta a la Doble Tributación. Ambas son un perjuicio para el contribuyente, aunque participen elementos de distinta naturaleza.

Hecho el preámbulo que antecede respecto del apartado que se analiza, procedo a señalar en este último inciso, las ideas vertidas en la Legislación Mexicana para atacar, reafirmar o atenuar la doble tributación con el fin de cumplir con la Justicia Fiscal, para concluir que nuestras leyes fiscales actuales concuerdan con lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a la Doble Tributación.

Harold Groves a este respecto en el ámbito internacional ha dicho:

"... Los esfuerzos realizados por la Sociedad de Naciones, las-

⁶⁴

RICHARD M. BAIRD y Oliver Oldman, compiladores "La imposición fiscal en los países en desarrollo", Ed. Unión Tipográfica editorial hispanoamericana, La Habana, 1964., p.152.

Naciones Unidas y otras organizaciones, han determinado algunos progresos en la atenuación del impuesto múltiple internacional, así como los convenios internacionales han sido también útiles para afrontar el problema... "65

Actualmente, para evitar un perjuicio derivado de la Doble---Tributación de carácter internacional, existe la deducción de créditos fiscales pagados a otro país para la obtención de esa ganancia---gravable; sin embargo, a pesar de esa medida, algunos inversionis---tas procuran obtener mayor ganancia y, para ello, si pueden inver---tir en otro Estado, lo hacen.

Considero que más efectivo sería un convenio entre los países---de que se trate o bien que se establezca una cláusula de reciprocidad.

Baird y Oldman han sostenido que:

"... En los países que conceden créditos por los impuestos pa---gados a otros gobiernos, los contribuyentes pueden no ver razón al---guna para no evadir la doble imposición en el país extranjero donde invierten su dinero. Como las tarifas de impuestos en los países---subdesarrollados ordinariamente son más bajas que las de los países exportadores de capital, por regla general las concesiones de créditos absorben los impuestos tanto sobre las utilidades como sobre---los dividendos recaudados por los países subdesarrollados..."66

65
H. GROVES, Op. Cit., p. 308.

66
BAIRD Y OLDMAN, Op. Cit., p. 155.

Sin embargo, insistimos en que los fines extra-fiscales del impuesto no permiten que se haga una modificación a la Ley correspondiente, sin haberla estudiado con mucho cuidado, pues contemplan situaciones estratégicas para la economía nacional; ejemplos de ello son los impuestos a la importación, que en vísperas del Tratado de Libre Comercio será interesante conocer.

"... Los derechos de importación se han empleado en dos formas para estimular el desenvolvimiento económico y nacional. En el primer caso, está la imposición protectora, destinada a prohibir las importaciones de artículos al país... (sin embargo) muchos impuestos de importación tienen fines tanto de "protectores" como de " productores de ingresos "; ... (en otras ocasiones) -- conceden franquicias para la importación de materiales y equipos industriales..."⁶⁷

Nuestra Constitución General de la República en su artículo 131 dice:

" Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes-

⁶⁷ BAIRD Y OLMAND, Op. Cit., p. 156.

que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

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

De lo anterior se desprende que la Federación es la encargada de establecer cargas tributarias tanto a la importación como a la exportación de mercancías en nuestro país. Además el Ejecutivo Federal podrá dictar leyes con aprobación del Congreso de la Unión para modificar las leyes que establezcan tarifas, cuotas, a la importación o exportación y así el Presidente en uso de esa facultad podrá dar a lugar a situaciones de múltiple imposición de gravámenes, por importación o exportación de mercancías, bienes, etcétera.

Manuel Arilla Vila al respecto comenta:

"... La Ley de Atribuciones del Ejecutivo Federal en Materia Económica reglamenta el párrafo segundo del artículo 131 de la---

Constitución política. Esta reforma tuvo por objeto constitucio---nalizar la actividad legislativa del Ejecutivo Federal en materia económica. Estas atribuciones representan una excepción al principio general de la división de poderes, establecido por el artículo 49 de la propia Constitución Política..."⁶⁸

Las disposiciones constitucionales que regulan la facultad---contributiva de la Federación, los Estados y los Municipios, son---las que a continuación se indican:

El artículo 73 en su fracción VII faculta a la Federación para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, de esta manera la Federación tiene una facultad muy amplia para imponer cargas tributarias ; dentro de nuestro sistema tributario es la espina dorsal que sostiene el dinamismo fiscal.

La Federación tiene reservadas áreas exclusivas de imposición de cargas tributarias, es decir hay actividades que deben ser gravadas por la Federación, porque ésta es la única que puede legislar sobre esas bases conforme lo dispone el artículo 73 fracción X la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, como a continuación se transcribe:

" IMPUESTOS, EQUIDAD DE LOS. AUTONOMIA DE LAS LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS PARA FIJAR LA.- Los jueces de Distrito no tienen por que tomar en consideración el criterio que siga la Legislación de otra Entidad Federativa para analizar una Ley, puesto que cada Estado de la Federación es autónomo y libre para expedir sus leyes locales, motivo por el cual algunas-

68

MANUEL ARILLA VILA, Derecho fiscal y económico, Tomo II, Ed. Cárdenas Editores y D., (manual de aplicación) México 1988, p. 765.

legislaciones contienen preceptos en un sentido y otras en otro, pero no por ello puede decirse que sea inconstitucional por inequitativa y, por ello, tampoco el juez de Distrito tiene porque normar su criterio siguiendo el de una legislación de otra Entidad Federativa."

Tesis del Pleno, visible LVIII, séptima época, página 27, A.R. 9327/67 Florida F. de Osorno, Unanimidad de 16 votos

Ahora bien, la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional señala:

" El Congreso tiene facultad: ...

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior;

2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o.- Especiales sobre:

a).- Energía eléctrica;

b).- Producción y consumo de tabacos labrados;

c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d).- Cerillos y fósforos;

e).- Aguamiel y productos de su fermentación;

f).- Explotación forestal; y

g).- Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de-

estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las Legislaturas locales fijará el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;..."

Esta última fracción se refiere a la facultad exclusiva para imponer cargas tributarias de la Federación, aun cuando las cantidades obtenidas por esos conceptos sean distribuidas en el porcentaje indicado, a la propia Federación, el Gobierno de los Estados y Municipios.

Los Estados de la Federación, tendrán la facultad para imponer las cargas tributarias necesarias, siempre que no invadan la esfera exclusiva de la Federación; sin embargo, los Estados deberán establecer las contribuciones o cuotas proporcionales que los impuestos les correspondan a los Municipios que los integren, cumplimentando lo dispuesto por el artículo 115 constitucional, que en sus fracciones señala:

" ARTICULO 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes : ...

II.- Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley...

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda,-- la cual se formará de los productos de los bienes-- que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a).- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas-- adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división,-- consolidación, traslación y mejora así como las que--- tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b).- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a-- las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c).- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas.--- Las Leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físi-

cas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingreso de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base a sus ingresos disponibles..."

Las anteriores fracciones anotadas del artículo 115 establecen la obligación de las Entidades Federativas que deberán otorgar cargas tributarias al Municipio, destinadas a aumentar su hacienda; pero los Estados no pueden invadir las facultades exclusivas en el ámbito fiscal, concedidas a la Federación, como lo establece el artículo 117 en algunas de sus fracciones que veremos a continuación.

" ARTICULO 117.- Los Estados no pueden en ningún caso: ...

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;..."

Del análisis de las fracciones anteriores se desprende que la Federación posee una área exclusiva de facultad impositiva, que respecto de la Doble Tributación la Federación puede imponer sobre un mismo ingreso o actividad, dos o más impuestos, por dicha facultad; ya vimos en líneas anteriores, cómo en materia tributaria la Federación tiene mayores facultades que las Entidades Locales, como se desprende de lo dispuesto por el artículo 131 de la Constitución Política Federal.

Los Estados de la República tienen facultad para imponer las cargas tributarias, fuera de la esfera exclusiva de la Federación, que le sean necesarias para cubrir su presupuesto y como observamos anteriormente, apoyar el desarrollo de los Municipios que los integran; así como con el consentimiento del Congreso de la Unión, los Estados pueden establecer Derechos de tonelaje y de puertos, e imponer contribuciones o derechos en exportaciones en los términos establecidos de manera expresa por el artículo 118 Constitucional.

Es posible la Doble Tributación, porque precisamente la fuente de la Doble Tributación es la Ley; son los ordenamientos fiscales los que permiten o establecen varios gravámenes, no importando si son de carácter nacional o internacional.

En nuestro país la Doble Tributación es permitida, por así decirlo, y buscada por el Legislador aún cuando contravenga una sana Política tributaria o una buena Administración Fiscal, además nuestro Ordenamiento Supremo no prohíbe la Doble Tributación y así lo ha asentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

" DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.- Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la Doble Tributación precisamente para realizar la Justicia Fiscal; para lograrlo ininidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vi vendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la Doble Tributación. Sin embargo, en ocasiones, la Doble Tributación es conscientemente buscada por el Legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la Administración Pública. En nuestra propia Legislación positiva existen normas que tratan de evitar la Doble Tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo no puede decirse que por el sólo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una Doble Tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena Administración Fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la Norma Constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por la Ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin--

contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la Proporcionalidad y Equidad que deben satisfacer.

Jurisprudencia del Pleno, Amparo contra Leyes Federales,-- Vol. 181-186, Séptima época. A.R. 5322/50 Siderúrgica de Monterrey, S. A. Unanimidad de 18 votos. Ver Gaceta del Pleno Número 8-9 septiembre-octubre de 1988, p. 5.

Conviene señalar que se han dado diversas convenciones encaminadas a evitar el perjuicio que ocasiona la Doble Tributación, en las que han participado diversos miembros representantes de la Federación, los Estados, los Municipios y ultimamente algunos contribuyentes; algunas a pesar de sus recomendaciones, no tuvieron éxito o fuerza legal sus conclusiones.

Una recomendación que llamó nuestra atención fue aquella que establece la distribución de porcentajes de los ingresos captados por impuestos, entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, siendo la primera la única encargada de legislar al respecto.

La Ley de Coordinación Fiscal del 22 de Diciembre de 1978,-- publicada del 27 de Diciembre de ese año en el Diario Oficial y-- entró en vigor el 1o. de Enero de 1980; representa un avance en el aspecto tributario mexicano, al regular la recaudación de impuestos por conducto de los Estados y Municipios.

Es importante hacer notar que dentro de la legislación fiscal actual en México, se han tomado diversas medidas a fin de atenuar

los efectos de la Doble Tributación.

A continuación citaré algunos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a mi juicio contienen mediadas en este aspecto:

"Artículo 10.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos-- cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde proceda.

II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento."

Este es el fundamento del derecho que tienen el Estado mexicano para percibir el ingreso que por gravámenes correspondan, por súbditos o por los extranjeros que de alguna manera hayan obtenido beneficio de carácter económico dentro del país, aún cuando sean gravados posterior o conjuntamente con otros impuestos determinados por otros países en razón de sus respectivas leyes.

Existen países que consideran que poseen el mismo derecho en

materia impositiva, es por ello que, el impuesto sobre la renta, sobre herencias y legados es por excelencia susceptible de Doble Tributación.

El artículo 6o. de la ley que se comenta dice en su primer párrafo:

" Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero siempre que se trate de ingresos por los que esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley..."

Esta medida atenua la Doble Tributación de la fuente de ingreso ubicada en el extranjero, pero siempre y cuando ese acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero haya sido exclusivamente dirigido al pago del impuesto sobre la renta que estableció el país extranjero, y continuando con el análisis del artículo 6o. invocado, este también señala:

"... Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El acreditamiento aunque se refiere este párrafo sólo procederá cuando el residente en

México posea cuando menos el 10 % del capital social de la sociedad residente en el extranjero..."

El párrafo anterior del artículo antes mencionado, al señalar el " monto proporcional " se refiere a la cantidad retenida en razón del mismo dividendo distribuido. La retención es hecha por la misma sociedad, sin embargo sólo aprovecha a los miembros que por lo menos posean el 10 % del total del capital de la sociedad.

También el precepto que se analiza establece:

"... Cuando se trate de ingresos provenientes de actividades empresariales, incluyendo dividendos, el impuesto acreditable a que se refieren los párrafos anteriores no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta ley, a la utilidad fiscal del ejercicio de que se trate, en la proporción que la utilidad percibida de fuente extranjera represente respecto del total de la utilidad fiscal..."

La tasa aplicable es la misma que se determina a las personas morales, y es del 35 %, Y según lo que establece esa fracción es que no debe quedar exento ningún ingreso, del pago del impuesto.

El numeral en comento, en otros de sus párrafos dice:

"... Las personas físicas que realicen actividades empresariales, podrán acreditar el impuesto que correspondería proporci

nalmente a los ingresos respecto del total del impuesto que deban pagar en México o bien efectuar el acreditamiento conforme al párrafo que antecede..."

Lo anterior se refiere a que ningún acreditamiento del impuesto deberá exceder la utilidad gravable; además el artículo en estudio, finalmente dispone:

" ... Cuando el impuesto acreditable se encuentra dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no puede acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los cinco ejercicios siguientes. Para los efectos de este acreditamiento se aplicarán a lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del capítulo III del Título II de esta Ley".

El capítulo al cual hace mención se refiere en su contenido a las pérdidas, la disminución de pérdida fiscal, la no disminución de pérdida fiscal por fusión o liquidación de sociedades, y determina la pérdida en caso de fusión. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

Del último párrafo transcrito podemos anotar que el Legislador percibió que es muy difícil que coincida las épocas de pago de un país a otro, y por lo tanto ofrece esta facilidad, pero siempre que sea dentro de los límites establecidos por la propia ley;

este artículo brinda las reglas que para acreditar un impuesto pagado en el extranjero, sobre la misma fuente de ingreso con gravámen aquí, para las empresas residentes en el extranjero atenuando la Doble Tributación.

Otro precepto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que contiene medidas que atenúan la Doble Tributación es el 23 y que dice:

" Tratándose de sociedades mercantiles residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier parte, siempre que no se prorrateen con la oficina central o con sus establecimientos, cuando alguno se encuentre en el extranjero, y se cumplan los requisitos establecidos por esta Ley y su reglamento. .

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero..."

De lo anterior encontramos que los gastos de la empresa mercantil, no siempre serán deducibles, conforme a nuestra ley, haciendo notar que aún cuando sean deducibles en el país que también lo considera Sujeto tributario.

El Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a los residentes en el extranjero con ingresos que provengan de---

una fuente de riqueza ubicada en México que están obligados a pagar el Impuesto sobre la Renta en caso de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito; además de los pagos efectuados con motivo de actos que involucren los casos anteriores, lo que específicamente se asienta en el artículo 144 de la Ley en cita.

En el caso de la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará un beneficio obtenido dentro del país si es realizado en México, según lo regula el artículo 145 de la Ley del impuesto sobre la renta.

El impuesto será del 30 % del ingreso obtenido, sin deducción alguna, y están exentos de pago del impuesto anteriormente señalado aquellos que prestan un servicio personal subordinado para personas residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país o teniéndolo no se relacione en absoluto, como se prevé en el artículo 146 de la multicitada ley.

En este orden de ideas se demuestra como el Ordenamiento Legal en cita, va presentando las hipótesis que sobre Doble Tributación contiene y claramente podemos observar que de hecho, la Doble Imposición no es considerada un obstáculo para imponer más impuestos o incluso una sobre tasa al ingreso percibido.

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

- PRIMERA:** La Doble Tributación fiscal consiste en que un sujeto pasivo del Impuesto resulta gravado dos o más veces sobre-- mismo objeto del impuesto o fuente de ingreso.
- SEGUNDA:** El Código Fiscal de la Federación establece las clases de cargas tributarias, que pueden imponerse a los contribu-- yentes.
- TERCERA:** Los elementos de la relación jurídico-fiscal son el Suje-- to Activo, acreedor del crédito fiscal, un Sujeto Pasivo, deudor del crédito fiscal; y el objeto del Impuesto, que es la fuente de ingreso gravable.
- CUARTA:** La Doble Tributación establece la relación jurídico-fis-- cal entre un sujeto pasivo, gravado dos o más veces, por una misma Entidad Federativa o por una multiplicidad de-- acreedores fiscales.
- QUINTA:** Dentro de los antecedentes legislativos de la Doble Tribu-- tación se encuentran la Ley del Impuesto sobre el Ausen-- tismo de Capitales y personas del 22 de febrero de 1934;-- así como la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capita-- les del 31 de agosto de 1936.
- SEXTA:** La Ley del Impuesto sobre el Ausentismo imponía gravámenes sobre capitales que hubieren sido obtenidos en el país y-- se env. rán a extranjeros o mexicanos residentes en el ex-- tranjero, provocando con ello la Doble Tributación, pues--

era un impuesto sobre el capital enviado al extranjero y también sobre aquellas personas residentes en el extranjero; además del correspondiente impuesto sobre la renta e incluso el de exportación.

- SEPTIMA:** La Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales imponía un gravámen especial sobre todas aquellas cantidades líquidas o en bienes que salían del país; distinguiéndose de la Ley del Ausentismo, porque conforme a la primera, se otorgaba crédito por las cantidades que regresaran al país.
- OCTAVA:** La Doble Tributación no está contemplada de ninguna manera en los Codigos Fiscales de la Federación de 1938 y 1966; en estos sólo contemplan el pago de lo indebido.
- NOVENA:** La Doble Tributación fiscal se presenta bajo varias modalidades; la Doble Tributación en sentido amplio, que se divide en Doble Tributación en estricto sentido y la Doble Tributación por multiplicidad de acreedores, esta última se divide además en nacional e internacional.
- DECIMA:** Considero injustificada la aplicación de la Doble Tributación, porque es una falta a la Justicia fiscal, pues ya que su único fin es el de obtener mayor recursos, comodidad para la Autoridad Fiscal.
- DECIMA:
PRIMERA** La multiplicidad de acreedores fiscales en la imposición múltiple es una modalidad que origina conflictos de Ju-

jurisdicción tributaria.

DECIMA:
SEGUNDA

La Doble Imposición fiscal no es equitativa porque como lo reconoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es ruinoso y exorbitante para el contribuyente, violando la garantía consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

DECIMA:
TERCERA

Las excepciones Jurídicas contra el pago de la imposición múltiple son:

1. Demostrar que a causa de esa Doble Tributación se ha consumido la fuente de ingreso gravable, provocando así la injusticia, inequitatividad y desproporcionalidad del impuesto.
2. Si la competencia concurrente no está previamente establecida por la ley, esa competencia tributaria concurrente es inconstitucional.

DECIMA:
CUARTA

Actualmente existen leyes que permiten la Doble Tributación tales como la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; sin embargo se han buscado soluciones a los problemas que se suscitan con la Doble Tributación, pero sólo se ha logrado atenuar sus efectos como lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

1. AGUILAR CABALLERO, ROBERTO.
"Elementos de legislación-fiscal"
Ed. Unidos.
México, 1986
322 p.p.
2. AHUMADA GUILLERMO.
" Trabajos sobre finanzas públicas "
Ed. De finanzas públicas.
México, 1985
86 p.p.
3. BELTRAN FLORES, LUCAS.
" Lecciones de Derecho Fiscal "
Ed. La luz del saber.
México, 1950.
189 p.p.
4. COSSIO VILLEGAS, DANIEL.
" La cuestión arancelaria en México "
Ed. Unidos.
México, 1979.
120 p.p.
5. FLORES ZAVALA, ERNESTO.
" Finanzas públicas mexicanas "
Ed. Porrúa.
México, 1989.
515 p.p.
6. RETCHKIMAN, BENJAMIN.
" Aspectos estructurales de Economía "
Ed. Textos Universitarios.
México, 1979.
336 p.p.
7. EARL R., RALPH.
" Teoría de la Economía Fiscal "
Agüilla Editores.
Madrid, 1958.
206 p.p.
8. FIGOU, ARTHUR CECIL.
" Un estudio sobre Hacienda Pública "
Ed. de Derecho Financiero.
España, 1950.
510 p.p.

9. FAYA VIESCA, JACINTO.
"Finanzas públicas "
 Ed. Porrúa
 México, 1972
 451 p.p.
10. ARILLA VILA, MANUEL.
" Derecho económico y fiscal. "
 Tomos I y II
 Cárdenas Editores.
 México, 1985
 p.p. 300 y 450.
11. GROVES, HAROLD.
" Finanzas públicas."
 Ed. Limusa.
 México, 1969.
12. SOMMERS, HAROLD M.
" Finanzas públicas e ingreso nacional "
 Ed. Fondo de Cultura Económico.
 México, 1970.
 585 p.p.
13. ECKSTEIN, OTTO.
" Finanzas públicas y economía "
 Ed. Unión Tipográfica de Latinoamérica Unidos.
 México, 1970.
 240 p.p.
14. BAIRD, RICHARD M. Y OLDMAN, OLIVER.
" La imposición fiscal en los países en desarrollo "
 Ed. Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.
 México, 1964.
 564. p.p.
15. MUSGRAVE, RICHARD A. Y SHOUP, CARL S. (recopiladores)
" Ensayos sobre economía impositiva "
 Fondo de Cultura Económica.
 México- Buenos Aires, 1964.
 325 p.p.
16. SANCHEZ, MAYOLO.
" Derecho tributario "
 Cárdenas Editores.
 México, 1987.
 616 p.p.
17. SANCHEZ LEON, GREGORIO.
" Derecho tributario "
 Cárdenas Editores.
 México, 1988.
 417 p.p.