



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Derecho

**"La Doble Tributación de los Extranjeros
en el Derecho Internacional y Privado"**

T E S I S

Que para recibir el título de

LICENCIADO EN DERECHO

presenta el señor

Luis Fernando Peniche Giordani

México, D. F.

1 9 7 3



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

D E D I C A T O R I A

Con profundo respeto y agradecimiento
a la Universidad Nacional Autónoma de
México.

"LA DOBLE TRIBUTACION DE LOS EXTRANJEROS
EN EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO".

Índice.

Capítulo I.

INTRODUCCION

- a) Definiciones.
- b) Derecho Tributario.
- c) Derecho Internacional Privado.
- d) Clasificación de los ingresos de Estado.

Capítulo II

PRECEDENTES

- a) Edad Antigua.
- b) Edad Media.
- c) Edad Moderna.
- d) Edad Contemporánea.
- e) En México.

Capítulo III

LA DOBLE IMPOSICION TRIBUTARIA.

- a) Concepto.
- b) Motivo.
- c) Teorías.
- d) Sujeción real y Sujeción personal.
- e) México ante este problema.
- f) Consecuencias.
- g) Tentativas para resolverlo.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

PROLOGO .

Des del pago de los impuestos, una de las instituciones jurídicas que más me apasiona y esto es porque me hace meditar, que para el ingreso tendrá que adoptar el estado para sufragar los gastos públicos, quizá al robar a otros estados, o de sojuzgarlos por medio de una guerra para poderlos coaccionar, en tal caso que naturalmente sería difícil, encontrar una manera más justa, para solventar los gastos del estado que no sea el pago de los impuestos, aunque este tenga sus errores creo es el más justo y para acortarlo más a la justicia convendría estudiar estos errores, dar alguna solución más equitativa y justa.

Meditando esto me vino en la idea de si la Doble tributación de los extranjeros es una forma justa de obtener los ingresos del Estado y esta fue la razón en virtud de la cual me nació el deseo de hacer esta investigación.

En el presente trabajo trataré de llegar a una conclusión, es decir, que tanto de justo y que tanto de injusto tiene la Doble Tributación de los extranjeros en el Derecho Internacional Privado y además no sólo decir si es positiva o negativa sino tratar de encontrar en qué consiste en positividad o en negatividad y dado el caso que fuere negativa buscar una solución o mejor dicho, dar mi muy personal opinión de lo que sería más equitativo y justo, tanto para el sujeto activo de la relación tributaria, como para el sujeto pasivo.

Con profundo respeto quiero hacer público mi agradeci-

miento al Sr. Lic. Víctor Carlos García Moreno porque a través de su cátedra, hizo posible que entrara en mí, la interrogante que es la fuente de esta investigación.

Por último agradecer de antemano a mis lectores el que los haya distraído su atención con este pequeño trabajo que les dedico de todo corazón.

Atentamente,

LUIS FERNANDO MENICHE GIORDANI.

Nota: No doy un sinónimo de justo o justicia, para poner más énfasis en lo que esta palabra representa.

CAPITULO I

INTRODUCCION.

a) DEFINICIONES.- 1).- El Derecho Tributario. Es aquella rama del Derecho que regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes. (1).

Es un conjunto particularizado de normas que rigen la creación modificación y extinción de las relaciones jurídicas entre el estado y los otros entes públicos y privados, derivados de la aplicación de los impuestos, tasas y derechos y en general de todas las prestaciones económicas, a cargo de los particulares impuestas por un acto unilateral de voluntad. (2)

Es una rama del Derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y aplicación del impuesto y de la tasa, así como la creación y la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares conexos con un impuesto o con una tasa y en general con todos los monopolios instituidos por el estado con fines lucrativos, (3)

Es una rama del Derecho Público que estudia los principios y fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres del estado con el administrado que está obligado a pagarlos. (4)

DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO. Las personas no son consideradas como sujeto de Derecho Internacional por el Derecho --

internacional común por lo que no les corresponden derechos - subjetivos internacionales ni frente al propio estado ni frente a un estado extranjero.

En cambio el Derecho Internacional común obliga a los estados entre sí, a que traten de determinada manera a sus respectivos súbditos. Estas normas constituyen lo que se ha denominado el Derecho de Extranjería. (5)

Después de las anteriores definiciones de algunos connotados maestros, podemos sacar una idea de la relación, que tienen entre sí, el Derecho de extranjería o Derecho Internacional Privado con el Derecho Fiscal o Tributario.

Particularmente en este trabajo la relación sería la siguiente: el súbdito de un estado tendrá que pagar sus impuestos en otro estado y además en el suyo propio. Intervienen aquí como elementos del Derecho Fiscal, los impuestos y como elementos del Derecho Internacional privado los extranjeros que pagan dichos impuestos en su país y en uno extraño.

Luego entonces este es un tema de interés tanto para el Derecho Tributario como para el Derecho de Extranjería.

(1).- Tribunal Fiscal de la Federación en pleno el 19 de noviembre de 1949.

(2).- Jorge I. Aguilar.

(3).- Berliani.

(4).- Andreoni.

(5).- Alfred Vedross. Derecho Internacional Público.

Edit. Aguilar. Madrid 1955.

d) CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO. (1)

Podemos clasificar los ingresos del estado en dos grandes ramas: la de los ingresos en forma ordinaria, que es aquel ingreso que el estado percibe regularmente, como los impuestos

a la renta, etc. y en forma extraordinaria que es cuando el estado grava ocasionalmente con algún impuesto para solventar algún gasto especial.

1).- De los ingresos ordinarios tenemos los siguientes:

a) IMPUESTO.- El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación lo define como las prestaciones en dinero o en especie fijadas por la ley con carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos.

b) DERECHOS O TAZAS.- Contraprestaciones en pago de un servicio.

c) PRODUCTOS. Los obtiene el Estado al explotar sus bienes.

d) APROVECHAMIENTOS. Son las multas, recargos y rezagos.

1).- RECARGOS. Son las deudas de un impuesto no cubierto en tiempo. 2).- REZAGOS. Los recibe el Estado con carácter de impuesto pero fuera del ejercicio fiscal correspondiente. 3) MULTAS. Son sanciones pecuniarias por violaciones a la ley.

2).- De los impuestos extraordinarios podemos citar los siguientes: Empréstitos, impuestos especiales, etc.

Una vez que tenemos definidos algunos de los principales aspectos de esta tesis, podemos pasar a los antecedentes, teniendo la idea, que aún personas no acostumbradas con el léxico jurídico, puedan comprender esta problemática, que es la doble tributación de los extranjeros.

(1) Tomado de la cátedra de Derecho Fiscal impartida por la Lic. Rosa Ma. Díaz López. Facultad de Derecho UNAM. Mex. 1971.

CAPITULO II

ANTECEDENTES

Para hablar de los antecedentes nos tenemos que remontar por un viaje de la historia de la humanidad, haremos una división de estos antecedentes de acuerdo con la propia división tradicional de la historia, es decir, una edad antigua, edad media, y época contemporánea.

a).- EDAD ANTIGUA.- Data del siglo pasado el surgimiento de la ciencia de las finanzas públicas, es decir, cuando fue objeto de estudios sistemáticos, y conquistó su autonomía pero - sin embargo desde la antigüedad podemos pensar en gastos de la colectividad y que tenían que sufragar las personas del propio grupo, se piensa que los antiguos pobladores del planeta cuando tenían que erogar un gasto colectivo *vr.gr.* El Hambre., se organizaban para que entre todos cazaran algún gran animal, que seguramente uno solo no podría hacerlo, y una vez cazado llevaban carne para toda la colectividad.

En la GRECIA clásica, Jenofonte y Aristóteles nos hablan de algunos pasajes de sus obras de este tipo de fenómenos.

También como medio de obtención de los ingresos del estado tenemos que cuando las naciones se hicieron poderosas, conquistaban a otras y los súbditos de la nación derrotada tenían que pagar tributos a los vencedores.

Un tanto cuanto injusta esta relación tributaria s) -

reglamentaba en el *Ius Belli* de los Romanos.

En el legendario EGIPTO, durante el reinado del faraón Har-Saltab se proclamó un edicto en el cual el estado declaró su derecho de percibir impuestos, impulsando el trabajo de los individuos y protegiendo los haberes de las gentes pobres, contra los asaltos de los soldados y los cobradores. Aquí el hombre pobre, no estaba protegido por sí mismo, como individuo que necesita de la salvaguarda contra la voracidad de los servidores del estado sino que se le protegió como una posible fuente de ingresos. Así por ejemplo prohibe al recaudador de impuestos incautarse de la barca del pescador, en la cual este entregaba sus productos y su parte correspondiente a los impuestos, los cueros curtidos con los cuales la gente tributaba proporcionalmente al estado se declaró que no debían ser requisados por el ejército. Ciertas plantas que producían un tinte que la gente pobre destinaba a sus contribuciones también se declaraba en el edicto que no debían ser tomadas y además prohibía a los oficiales que recaudaban los impuestos que curiosamente se llamaban "Los pastores de KIKI-MONOS" (1), el alterar en provecho propio las vasijas que servían para medir las cosechas.

La propiedad de la gente común se hallaba protegida únicamente en cuanto servía para que el gobierno recibiera las cantidades tributarias para su mantenimiento, lo cual era la razón básica de este edicto.

Los tributos del estado se pagaban en especie de tal modo que el estado conservaba inmensos almacenes donde acumulaba toda la riqueza que recibía de sus súbditos.

En el ámbito internacional se llevaron a cabo los primeros tratados egipcios y éstos eran más bien de tipo bélico: -

para firmar la paz y otro era de extradición.

CHINA. Por medio de sus conquistas fundaba feudos y los gobernadores de esos feudos pagaban tributos al monarca central; se pagaban nummariamente y en especie.

Les reconocían la propiedad a los del pueblo, siempre y cuando fueran al corriente de sus impuestos.

(1) JORGE E. GUIER. HISTORIA DEL DEACCHO. Edit. Costa Rica- San José 1968.

Para el año 150 A.C. tenían crisis financieras porque las expediciones militares gastaban mucho y los impuestos sobre la tierra se habían recudido a la mitad y no los podían subir en 129 A.C. creó el Imperio, primero sobre vehículos terrestres y luego sobre navíos un impuesto.

En 110 A.C. con la dinastía Han se creó una junta reguladora de precios, además se obligó a artesanos y comerciantes a declarar al gobierno sus entradas personales que fueron gravadas con impuestos directos del 4.75 y 9.5% respectivamente sobre la renta bruta.

Hubo otro impuesto a los amos de esclavos, que se pagaba en metálico. La dinastía Han impuso a ciertos grupos profesionales impuestos directos sobre sus rentas de un 11% del ingreso; triplicó el impuesto sobre terrenos no cultivados o dedicados a jardines.

En CALDEA otro de los pueblos más antiguos al régimen tributario absorbía casi la propiedad privada. Por una serie de tabletas de la época del monarca Unkagina de Lagash, conocemos la forma ampliamente odiosa en que se encontraban los impuestos antes de que ese fugaz monarca los reformara.

El jefe de los inspectores de los navíos que cruzan--

ban los ríos había requisar las barcas y el ganado lo mismo que los bueyes y reses. Cuando se pretendía esquilmar a las ovejas había que pagar al monarca y si un hombre se divorciaba también debía pagar impuestos al igual que si fabricaba perfumes o si pretendía arar sus campos, estos impuestos eran pagados en metálico.

Si alguien moría, en el cementerio, sus familiares pagaban impuestos en especie. Este documento de Unukagina fue más justo.

Si examinamos la vida de PERSIA, llegaremos a la conclusión de que se basaba en la fuerza y que prescindía de la industria y la agricultura como fuentes de ingreso, estos ingresos provenían de los tributos exigidos a las naciones subyugadas y se conservaban siempre con peligrosa dificultad.

Se dividía el estado en satrapías para facilitar la percepción de los impuestos y tributos.

En general podemos decir que todo el régimen tributario de la antigüedad estaba basado en la fuerza que cada estado tenía para la guerra, para que por medio de sus conquistas cobraran tributos a los pueblos subyugados.

b) EDAD MEDIA.- Podríamos hablar, al referirnos a la Edad Media, de la época en que floreció el cristianismo y el feudalismo.

Con una muy marcada influencia de la Iglesia en este tiempo, los impuestos crecieron ya que se tenían que pagar tanto al señor feudal como a la iglesia, esto es entendiendo las limosnas y los diezmos que en esa época eran obligatorios, so pena de ser excomulgados y perseguidos por el clero; así tierras y cosechas eran requisadas por la iglesia o por el señor feudal.

Poco hay que decir de esta etapa de la humanidad que se caracteriza por un muy acentuado oscurantismo.

c) EDAD MODERNA.- Los siglos XVI, XVII y primera mitad del XVIII comprende lo que el maestro Gómez Granillo en su obra llama la etapa preclásica (1), llamada así porque dentro de ella se gestaron los elementos que habían de originar el sistema clásico. Comúnmente a este enorme lapso se le conoce con el nombre de Mercantilismo y puede clasificarse esta tendencia en dos direcciones: la primera es consecuencia del capitalismo naciente o sea el capitalismo en su fase comercial, la otra comprende - las últimas décadas del siglo XVII y las primeras del XVIII su carácter es la industria, esta etapa es cuando aparecen los fundadores de la ciencia Económica.

Como principales pensadores de esta época tenemos a: Mercantilismo español, Juan de Mariana 1537-1623, Jerónimo de Uztáriz, del Mercantilismo Inglés a Tomás Mun 1571-1641, William Petty 1623-1687, del mercantilismo francés tenemos a Jean Bodin 1530-1596, Jean Colbert 1619-1683, Antoine Montchretien - 1575-1621, del mercantilismo italiano a Juan Botero 1540-1617 y a Antonio Serra. Después tenemos a los precursores del Liberalismo los ingleses Thomas Hobbes y David Hume.

Después dentro de la misma edad Moderna, podemos clasificar a la Fisiocracia o sea la época clásica de la economía y de la ciencia de las finanzas públicas, corresponde a la segunda mitad del siglo XVIII y principios del XIX, la podemos dividir nos dice el maestro Gómez Granillo (1) en tres etapas, la primera de la Escuela de los Fisiócratas con sus representantes Francois de Quesnay, Robert J. Turgot y Esteban B. Condillac, - Los tres franceses.

La segunda parte sería la de la tendencia optimista y que junto con la tercera parte o sea la pesimista forman lo que en economía se conoce como Liberalismo Clásico: sus principales representantes son del optimismo Adam Smith y Jean B. Say, del pesimismo tenemos como representantes a Roberth Malthus y a David Ricardo.

Durante la primera mitad del siglo XIX tenemos varias escuelas que empezaron a poner en entredicho lo afirmado por las escuelas clásicas y así tenemos a la escuela Crítica de JCL Simond de Simondi suizo, la escuela Procoletivista con el francés Henri Saint Simón, luego tenemos a los socialista utópicos Roberth Owen inglés y los franceses Charles Fourier y Louis Blanc seguidamente tenemos la escuela del Nacionalismo económico con Friedrich List alemán, y al anarquista Pierre J. Proudhon francés.

Pasamos ahora al apogeo y ocaso de la escuela liberal esto, a mediados del siglo XIX con su representante Jhon Stuart Mill.

Para la segunda mitad del siglo XIX tenemos escuelas muy importantes como la del Socialismo de estado con Karl Rodbertus, Ferdinand Lassalle alemanes, la del Socialismo Científico con su genio Karl Marx, la del socialismo Cristiano con el francés Frederic Le Play, la psicológica, la Matemática, la del Cooperativismo y la de la Renta con el Norteamericano Henry George.

A grandes rasgos, es lo que podríamos decir de la Edad Moderna, esa edad, esa época de la humanidad tiene un cambio radical en su carrera hacia los conocimientos tanto científicos, como culturales. La Edad Contemporánea para el siglo XX además de qué existieron dichas escuelas se crean la del neoliberalismo.

no con Jhon Maynard Keynes inglés y las de la economía Dirigida y de la Economía del Bienestar, basándose en diversas teorías - de las diferentes escuelas los legisladores han creado las normas que rigen la tributación en la época actual, después de hablar en general de las finanzas públicas a través de la historia del mundo, podríamos hacer o mejor dicho echar un breve vistazo hacia las finanzas públicas en México, es decir en la historia de México, de los antecedentes de México, tenemos que durante el México Precolombino las relaciones tributarias eran similares a las de los pueblos antiguos, es decir, eran a base de conquistas-

Así tenemos que el gran pueblo Azteca de poderosos guerreros era uno de los pueblos más ricos, debido a que innumerable reinos entre ellos Tlaxcala, Atcapotzalco, etc. les pagaban tributos. Esta era la situación para la llegada de los conquistadores Españoles; para la época de la Colonia, se siguió la costumbre europea de esa época, ya que eramos parte de España y las leyes españolas en cuanto a tributación eran las que se aplicaban en la Nueva España; visto después la famosa constitución de Cádiz hecha para regular las relaciones de los súbditos de las Colonias Españolas, y en aquí donde hay un cambio a lo que eran las legislaciones españolas, naturalmente eran en beneficio de los nativos de la Nueva España.

Con el paso de los años hubo descontento por tantas injusticias y discriminaciones que sufrían los nativos a manos de los Españoles que eran los privilegiados y estalle la guerra de Independencia. Una vez que México se hace independiente tenemos muchos cambios en cuanto a legislación, todos basados en ideas de las escuelas antes mencionadas, y así es como en el Mé

xico Moderno que no está aislado del mundo, se siguen tomando ideas de estas escuelas, teniendo actualmente en nuestro país una relación tributaria especial, pero muy similar a la de otros países; actualmente nos regimos tributarmente hablando por el Código Fiscal de la Federación y otras leyes como la ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de Herencias y Legados, etc., - que repito tienen muchos puntos en común con otros ordenamientos de países de nuestro planeta. Luego entonces si tenemos ordenamientos que tienen como fuente las mismas escuelas, las mismas ideas y los mismos pensadores, tendremos legislaciones en materia de impuestos muy similares con otras naciones, concluyendo que habría la posibilidad de uniformar estos y terminar con problemas de tipo impositivo a nivel de extrafronteras .

- (1) Breve Historia de las Doctrinas Económicas. Moisés Gómez Granillo 2a. Edic. Edit. Eofinge. Mex. D. F. 1970, Pág. 35

CAPITULO III

LA DOBLE IMPOSICION TRIBUTARIA.

a) CONCEPTO.- Por doble imposición entendámos la exigencia de un impuesto gravado sobre una misma persona o un mismo bien o sobre iguales rentas por dos autoridades fiscales distintas que obran en representación de estados soberanos diferentes.

La doble imposición objetiva existe cuando un mismo objeto del impuesto (la renta, el capital, etc.) sufre la superposición por imperio de una sola autoridad financiera. Dentro de esa concepción nuestro estudio la clasificaría en el carácter subjetivo de la doble imposición en cuanto intervengan más de una autoridad financiera internacional. (1).

Existe doble tributación solamente en los casos de que la doble carga se encuentre provocada por la legislación fiscal que emane de autoridades financieras distintas, pero de igual orden o jerarquía interna o internacional.

Schaeffle clasifica las dobles tributaciones en objetivas y en subjetivas según se hallen establecidas por autoridades de igual jerarquía política o que el objeto fiscal se encuentre gravado más de una vez por una misma autoridad financiera. Para que haya doble tributación subjetiva según el autor ya citado, es menester que el poder impositivo parta de dos estados

dos miembros de un estado federal o de autoridades municipales.

La doble imposición Internacional motivada por dos estados soberanos constituye un problema relativo a la repartición geográfica del universo y sólo de estos estados que la provocan, es la vía donde puede venir la solución.

b) TEORIAS.- La doble tributación tiene varias teorías o hipótesis como dice el maestro Flores Navala; y éstas según el maestro Rocco son las siguientes:

Doble Imposición por Autoridades Concurrentes.- La doble tributación puede recaer sobre un mismo objeto o sobre una misma persona, aplicada por una misma autoridad, pero adquiere mayor complejidad cuando un objeto de una misma persona sufre más de un gravamen por defecto de la imposición por autoridades soberanas distintas como en el caso de los estados independientes que obran dentro de su respectiva jurisdicción. En este caso el problema se ha discutido mucho y el comité Financiero de la Sociedad de las Naciones le tocó esta importante tarea llegando a la conclusión digna de tomarse en cuenta por los propósitos perseguidos. Son muchos los gobiernos que han celebrado tratados tendientes a evitar la doble imposición. El problema se presenta por la movilidad de las personas y de los capitales en la vida moderna, de tal manera que mientras un individuo tiene problemas en un país y realiza negocios en otro, reside habitualmente o vive permanentemente en otro diverso de aquellos dos.

(1).- Schaeffle Revue de Science et Legislation Financiere artículo de R. Brune P. 368 año 1913.

Igualmente ocurre en relación a las sucesiones en que el de cuius deja bienes en país distinto al de su muerte.

Así mismo, el gasto en un país de la renta producida por las acciones, obligaciones, etc., de sociedades en las cuales tiene intereses y que estando constituidas en un segundo país o teniendo su sede en él efectúa operaciones comerciales en un tercero y a veces vende en este los productos fabricados en un cuarto país.

La cuestión es saber dónde debe ser gravado el individuo y que los estados estuvieran de acuerdo, esto es si tendrían un mismo sistema impositivo.

Hipótesis de la Vinculación de Orden Político.- Todo individuo está ligado por vínculos económicos y sociales con el país en el cual vive y si se agrega que el individuo es residente de ese país y además ciudadano, una vinculación política refuerza aún más su dependencia.

La sola vinculación política que emerge de la ciudadanía no es de por sí suficiente para crear un derecho de imposición, aún cuando en principio implica la obligación de pagar impuestos. Esta teoría está hoy completamente sobrepasada por la teoría de la vinculación económica del individuo y de los bienes.

Teoría de la Residencia y Domicilio.- El criterio de la residencia no será admisible como único para basar en él la imposición, porque el individuo puede tenerla en distintos lugares a la vez o en períodos reducidos de tiempo. Algunos países han fijado en sus legislaciones un criterio tendiente a agrupar la persona cuando la residencia pasa de límite de tiempo determinado (seis meses) y este método es adoptado por diversas convenciones internacionales que encararon el problema.

Ni el criterio de la residencia ni el del mismo domi-

elilio debe limitar su poder impositivo no llevándolo más allá de la órbita jurisdiccional de ese mismo país. Comentando este principio de la cuestión Einaudi dice que el principio del domicilio o de la residencia permanente está más defendido. Los que habitualmente o bien sea permanentemente residen en una localidad, sin duda deberán contribuir a sus gastos. Este principio es todavía insuficiente cuando la propiedad es poseída por extranjeros en gran parte. La administración podría disponer de entradas insuficientes y por el contrario el estado se enriquecería a costa de los estados vecinos cuando la población residente recaudara sus rentas de fuentes extrañas además, los propietarios de títulos o de predios rústicos residentes afuera, no pueden ser liberados completamente de la obligación, hacia el estado de donde reciben la renta o rentas. (1).

(1).- L. Einaudi. La Doppia Imposizione e nel Consiglio del comitato scientifico della Società delle Nazioni. Milán 1923.

Teoría del Interés Económico.- Una de las teorías que más serios fundamentos presenta, es la del interés económico, - referida por Seligman y desarrollada por los cuatro sabios economistas que se ocuparon de ella bajo el patrocinio de la alta Entidad Ginebrina (1), dentro de la teoría de los intereses o del interés económico, tenemos la que nos habla del cambio. Muchos economistas desechan la teoría del cambio por ser suficiente a los fines perseguidos, esta teoría se basa en que las tasas y los límites de la imposición surgen de un cambio entre el estado y el individuo, según una subdivisión entre la teoría de los gastos incurridos y la teoría de los servicios prestados, es sostenida por Prohujon en el sentido de que al Estado no es solamente la justicia, la política, la diplomacia, la guerra, es -

también una administración de intereses colectivos, está sometida a la regla del Debe y del Haber y por lo tanto a la regla - del cambio.

Teoría de la capacidad contributiva.- No parece tampoco que la teoría de la capacidad contributiva del individuo, sea suficiente para dar base a una distribución equitativa de los - cargos Fiscales, en el campo internacional. Su aplicación al individuo principalmente pues con respecto a él se determina la - medida del impuesto, será formado, excluye toda consideración - de los bienes cuando éstos son de origen o fuente de renta y se encuentran dentro de la Jurisdicción Fiscal del Estado que lo - aplica; resulta insuficiente como en principio aplicable a la - solución de este problema. Esta teoría ofrece varios fundamentos desde el punto de vista de la equidad de los cargos fiscales cuando implican una igualdad de sacrificio sostenida por medio de la progresión en casos de fortunas distintas y siempre - que su aplicación quede limitada al país que sobre ella pasa la imposición. La teoría de la capacidad contributiva aplicable a las personas haya su plena justificación, pero es éste un campo limitado que no atañe al problema de la doble imposición internacional. La doctrina de la Allegance económica.- Seligman consideró la doctrina del interés económico como una base para discriminar estas cuestiones difíciles de la Ley Impositiva. Toda persona puede ser gravada por autoridades concurrentes en su respectiva jurisdicción de conformidad con el interés económico y - que a cada una de ellas corresponde.

Esta doctrina se haya desarrollada en el cuadro económico ya citados. Es importante seguir este estudio pues no - obstante se le ha calificado de teórico (2).

Ya la teoría moderna de los estados, se orienta en el sentido expuesto por esta doctrina. El problema consiste en determinar en qué lugar o en cuales de éstos se encuentra el verdadero interés económico y, una vez descubierto fijar en qué medida debe repartirse entre los gobiernos interesados, el monto de los impuestos recaudados subdivididos cuando más en una soberanía reclama un derecho a la imposición. En realidad la doctrina del interés económico, reposa sobre la teoría de la capacidad de pago en cuanto se refiere a los impuestos ordinarios, sobre capital y la renta.

No cita los derechos de sucesión.

En otras legislaciones impositivas, tienen en cuenta no solamente las mayores capacidades contributivas a que da lugar una herencia, es que el concepto antiguo de l gravamen a la sucesión fundado en dos servicios rendidos en los gastos de los estados según nos dice Seligman, se ha ido desplazando y modificando la filosofía de este impuesto en favor de la doctrina más moderna de la capacidad de pago de donde concluimos de la doctrina del interés económico es aplicable a las Herencias. En la mayoría de las legislaciones no son comprendidas en el impuesto de la Renta.

Ahora bien para determinar en qué medida debe distribuirse entre los países concurrentes la totalidad del impuesto percibido de los contribuyentes, según su capacidad de pago, es necesario determinar previamente una adjudicación de los elementos constitutivos del vínculo e interés económico, a tal efecto conviene fijar el verdadero concepto de esa doctrina, mediante tres concentraciones fundamentales. La división de la riqueza, la posesión de la riqueza y la facultad de disponer de la riqueza

za.

Finalmente se dieron los cuatro economistas ya citados, los siguientes métodos para repartir el impuesto.

1.- Desgradación de las rentas provenientes del extranjero.

2.- Exención de las rentas que va al extranjero.

3.- Substitución de impuestos y cuatro clasificación y repartición de la renta.

(1).- I, Einaudi, Seligman, Op. Cit.

(2).- La doble Imposición y la Estructura Fiscal. Revista de Ciencias Económicas, Junio 1924.

4.- LA SUJEION REAL Y LA PERSONAL.- 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 sus rentas. El Dr. Don ernesto Flores Zavala docto en la materia, catedrático de la Facultad de Derecho de la U.N.A.M. ex-Director de la misma y con otros cargos importantes fuera de la docencia, pero íntimamente ligados a la materia Fiscal, como Ex-Magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación en una de sus obras (1) nos dice: "Cuando una persona que obtiene rentas en México y se encuentra domiciliada en el extranjero; esta persona estará sujeta al impuesto sobre la renta en México de acuerdo con la Fracción I del Artículo 30. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor y al mismo tiempo y por la misma renta - puede estar sujeta al Impuesto sobre la Renta del País extranjero

ro donde está domiciliada.

También puede haber doble imposición, tratándose de -
Sociedades que tienen filiales en diversos países: pues si cada
uno de ellos grava el total de las rentas percibidas por dicha
sociedad, habrá tantos impuestos acumulados como hayan estable-
cido el gravamen.

En los casos de Herencias formadas por bienes que se
encuentran en diferentes países, también se presenta el proble-
ma de doble imposición ya que en la Ley de Herencias y Legados
para el Distrito y Territorios Federales establece que son obje-
to del impuesto los bienes muebles que se hallan comprendidos -
dentro del Distrito y Territorios Federales, así como los que se
encuentran en el extranjero y sean heredados por personas domici-
liadas en el Distrito o Territorios Federales. Si el país donde
se encuentran los demás bienes tiene una legislación igual a la
nuestra, nos encontraremos con un problema de doble tributación.

El problema por parte de los estados soberanos se de-
riva de que cada uno de ellos puede y tiene derecho a gravar a
las personas que dependan de él por razón del domicilio, de su
nacionalidad o de su residencia.

El estado los grava teniendo en cuenta su situación -
económica general cualesquiera que sea la ubicación de la fuen-
te de las rentas o de sus bienes, esto es lo que se llama SUJE-
CIÓN PERSONAL.

Al mismo tiempo tiene derecho para gravar rentas crea-
das y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta
la calidad migratoria ni las cualidades de las personas que las
posean o perciban, es decir, sin importar la nacionalidad del -
causante, su domicilio, etc., esto es lo que se llama SUJECIÓN
REAL.

Puede haber doble imposición originada por la coexistencia de los dos principios de sujeción (real y personal). Cuando un contribuyente que posee fuentes de rentas en el extranjero resulta deudor de una suma más elevada que la que hubiera debido pagar si la fuente de su renta se encontrara en el país en que él personalmente es gravable y cuando esta sobrecarga, no proviene exclusivamente de diferencias en el valor del impuesto en su país y en el extranjero.

Tratándose de sujeción personal, la doble imposición se presenta en los siguientes casos:

1.- Por doble nacionalidad del sujeto. Si una persona o empresa es nacional de dos países en virtud de la aplicación de las reglas de la nacionalidad en cada uno de ellos si cada país reclama su derecho de gravar a sus nacionales, sólo estará sometido a una doble imposición.

2.- Del domicilio del sujeto en dos países a la vez. La misma situación del caso anterior, se presentará si cada estado pretende gravar a los que están domiciliados en él, habrá doble imposición al gravar a la persona que esté domiciliada en dos países a la vez.

3.- La residencia del causante en dos países a la vez. Una vez más, de acuerdo con los dos anteriores, será la misma situación, si cada país pretende gravar sus residentes, tendremos nuevamente la presencia de la doble imposición.

4.- El domicilio o residencia en un país distinto al de la nacionalidad. Si el primer país sigue para gravar el criterio del domicilio y el segundo el de la nacionalidad, tendremos doble imposición.

5.- Domicilio en un país y residencia en otro. Si un

país sigue el criterio de gravar a todos los domiciliados en su territorio y el otro grava a los residentes, tendremos otra vez problemas de doble imposición.

La doble imposición en estos casos se deriva de las siguientes causas:

1.- La diferencia de principios.- Esto sucede cuando los estados no siguen los mismos principios para sujeción, por ejemplo una persona tiene su domicilio en un país extranjero y el país de su origen sigue para la sujeción personal el criterio de la nacionalidad y el otro el del domicilio.

2.- El criterio de interpretaciones.- Cuando dos estados que siguen el mismo criterio, dan a éste distinta interpretación. Estos casos son más frecuentes cuando la imposición de base en el domicilio y en la residencia, que cuando se funda en la nacionalidad. Por ejemplo, una persona tiene su domicilio en un país y su residencia en otro. Los dos países tendrán derecho a gravar en el criterio del domicilio, pero si uno entiende por domicilio lo que en realidad es residencia, entonces habrá doble imposición.

3.- Diferencias de aplicación.- O sea la doble imposición que se presenta cuando las administraciones de dos estados aprecien diferente una misma situación de hecho o cuando ciertas disposiciones prácticas de las dos legislaciones especialmente las relativas a la fecha de nacimiento, o expiración de la obligación fiscal no esté en armonía, puede suceder en casos de domicilio o de nacionalidad.

Tratándose de sujeción real, hay doble imposición, cuando dos estados consideran simultáneamente una misma renta como original de su territorio. La doble imposición puede pro-

sentarse en relación con todas las rentas con excepción de la propiedad de inmueble. Entre las rentas las derivadas de capitales y las comerciales e industriales son las que más se presentan a la doble imposición.

En materias derivadas de capitales, pueden presentarse los siguientes casos:

1.- Cuando el domicilio fiscal del deudor y el lugar de la percepción de las rentas se encuentren en países diferentes.

2.- Cuando el deudor posee en un país distinto al de su domicilio fiscal un establecimiento que está ligado a la deuda.

3.- Cuando se trata de un Crédito Hipotecario, garantizado con un inmueble de un país distinto al del domicilio fiscal del deudor, y al del lugar de percepción de los intereses.

En todos estos casos si cada país exige su derecho a gravar esas rentas sosteniendo para ellos el criterio que le favorece habrá doble imposición.

En materia de rentas industriales no comerciales pueden producirse los siguientes casos;

1.- Cuando una empresa tiene su establecimiento en un país que sostiene el principio de que tiene derecho a gravar - porque no se encuentra un establecimiento y esa empresa realiza negocios en otro país grava los beneficios correspondientes a las operaciones efectuadas en su territorio, aún cuando no se encuentra en él el establecimiento.

2.- Cuando una empresa celebra negocios en dos países y al mismo tiempo reconocen que sólo tienen derecho de gravar -

el estado en que exista un establecimiento, pero cada uno de esos países cree que la empresa tiene en él un establecimiento, porque cada uno de ellos tiene una noción diferente de lo que debe entenderse por establecimiento.

3.- Cuando una empresa posee establecimientos en países que aplican métodos distintos para determinar los beneficios infutables a cada establecimiento.

Y después de ver ejemplos de cómo se presenta la doble imposición, ya sea por sujeción real o por sujeción personal, vamos a ver que también puede haber doble imposición originada por los dos principios coexistentes de sujeción personal y real.

Cuando un contribuyente que posee fuentes de rentas en el extranjero, resulta deudor de una suma más elevada que la que hubiera debido pagar, si la fuente de su renta se encontrara en el país en el que él personalmente es gravable, y cuando esta sobre carga no proviene exclusivamente de diferencias en el valor del impuesto en su país y en el extranjero.

(1). Op. Cit. Pág. 297.

e).- MEXICO ANTE ESTE PROBLEMA.- La legislación mexicana sigue el criterio de las nacionalidades decir México, afirma su derecho a gravar a sus nacionales donde quiera que éstos; baste con que una persona sea mexicana para que en principio pueda estar gravada, y esté específicamente sujeta al impuesto sobre la renta, cualquiera que sea el lugar de su domicilio y cualquiera que sea el lugar del origen de su renta.

La legislación del impuesto sobre la renta a partir de la reforma del 29 de diciembre de 1950, permite deducir del impuesto que se deba pagar en México el que se tenga que pagar en la nación de donde provenga el impuesto.

El Artículo 30. de la Ley del Impuesto sobre la Renta dice que son sujetos de imposición los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera residentes en el país; aquí se está siguiendo el criterio del domicilio, pero los extranjeros están protegidos contra la doble tributación por la autorización para deducir el impuesto que hayan pagado en el extranjero por el mismo concepto.

Tratándose de sueldos, el Artículo 50 de la mencionada Ley, exime de impuestos a los sueldos de los agentes consulares extranjeros, empleados de las embajadas, legaciones, etc., en caso de reciprocidad, pero si esta no existe, tales sueldos, si estarán gravados y resultará entonces que el sueldo de un empleado de un país extranjero, que evidentemente tiene su origen en el país que le paga es gravado en México por razón del domicilio del empleado.

La legislación mexicana no establece en forma expresa cuál es el sistema o procedimiento que debe seguirse en forma expresa para gravar a las empresas con domicilio en el extranjero, pero que obtengan rentas en el país. Sin embargo, "creemos que (dice el maestro Flores Zavala (1)), el procedimiento a seguir es el considerar a las sucursales como establecimientos independientes". Basándose en los artículos 2 y 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dice que las sucursales o agencias de las negociaciones extranjeras tendrán su domicilio en el local que se establezcan, pero si varias dependen de una, tendrán la obligación de señalar la que va a hacer las veces de matriz.

El Artículo 73 Fracción II de la Ley citada anteriormente, dice que las agencias o sucursales (de empresas extranjeras), cubrirán el impuesto directamente sobre el ingreso global

gravable obtenido en el país; lo que confirma lo señalado en el párrafo anterior.

(1). Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. op.cit.
p. 322.

Como hemos en México se sigue el criterio de la nacionalidad y también del domicilio de la persona, esto es sujeción personal y también tenemos en cuenta a la sujeción real al gravar las empresas con domicilio en el extranjero pero que tengan sus rentas con las fuentes de sus rentas en el país. Así que - también seguiremos junto con el criterio de la sujeción personal el de la sujeción real, no obstante esto la legislación mexicana después de la Reforma del 29 de diciembre de 1950, que permite deducir del impuesto que se deba pagar en México, el que se tenga que pagar en la nación extranjera.

También hace algunas tentativas para resolver la doble imposición al eximir del impuesto los sueldos de los agentes consulares que trabajen en Embajada, Legaciones, etc. siempre y cuando haya reciprocidad; pero esto de las tentativas para resolver doble imposición, lo veremos más adelante. Ahora vamos a hablar un poco sobre las consecuencias de la doble imposición.

Como consecuencia de la doble imposición que la gente doblemente gravada, se encontrará en situaciones de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, y esto constituye un obstáculo para el desarrollo económico del país. Sin embargo, hay unas legislaciones que quieren la doble imposición por diversas razones como podría ser el lograr un determinado fin social, como por ejemplo para combatir el ausentismo, es decir, - la salida de capitales reducidos en un país para ser gastados - en el extranjero.

Esta finalidad tuvieron la ley del impuesto sobre el Ausentismo el 14 de febrero de 1934 y la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales del 29 de agosto de 1936, que la ley citada

el impuesto establecido en estas leyes se causaba por la salida de capitales al extranjero, pero era concurrente con el impuesto sobre la Renta, en efecto una renta producida por fuentes ubicadas en el territorio nacional, pero que fuera remitida a una persona domiciliada en un país extranjero y que fuera invertida en el extranjero debía pagar en primer término el impuesto sobre la renta, pero además por salir al extranjero, el impuesto sobre exportación de capitales.

Este impuesto que se duplicaba como el anterior, tenía por objeto evitar la salida de capitales mexicanos hacia el extranjero.

Hay otros casos en los que el doble impuesto recaído sobre algunas personas, tiene por objeto graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementan en vez de aumentar las cuotas del principio establecido.

Fueron también por objeto, dar a un impuesto semipersonal el carácter de personal. También puede perseguir lograr tener una mayor equidad en imposición teniendo en cuenta las diversas capacidades productivas de los individuos y de las sociedades comerciales e industriales, por ejemplo para un individuo las deudas disminuyen su capacidad económica, pero para una sociedad de emisión de obligaciones la aumentan, y entonces al gravar el resultado de esta emisión, se está estableciendo doble impuesto, sin tomar en cuenta la capacidad económica cosa que permite en general mayor justicia a la tributación.

Es cierto que los individuos también pueden obtener préstamos para aumentar su capacidad económica y ésto justificaría que se establecieran impuestos, distinguiendo el caso de préstamo adquiridos para el consumo. El caso de préstamos adquiridos para incrementar la producción y otros áltimos podrían ser gravados con un impuesto especial que aún co-existiendo con otro no sería criticable, pero no obstante todo esto, repetimos la regla general es que debe evitarse la doble imposición, porque en contraria al principio de justicia.

g).- TERNATIVAS PARA RESOLVER.— Los procedimientos empleados para resolver el problema de la doble imposición, pueden agruparse en dos grandes categorías:

1.- Un procedimiento unilateral por medio del cual un estado en ejercicio de su soberanía, dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble imposición. Estas medidas pueden ser las siguientes:

Deducción.— El estado hace una deducción del impuesto sobre la renta, pagado por la misma materia en otro estado y se practica este sistema en los Estados Unidos de Norteamérica, en los países bajos y en México, pero ésto presenta los inconvenientes:

1.- que el estado que concede la exención, vé limitado su derecho de gravar por la elevación de las cargas fiscales en el otro, pues puede darse el caso de que no se perciba impuesto alguno, porque todo deba ser absorbido por la deducción.

Si llega a establecerse un límite como en los Estados Unidos, entonces no se evita la doble imposición porque ésta — existirá por lo que queda del límite.

2.- Es difícil que coincida la forma y la época de de

una reducción de impuestos extranjeros en el extranjero.

Exención.— Cada estado excepta los de Nueva York y no residentes sólo cuando la gente se encuentre dentro del país, pero grave a los residentes por el total de su fortuna en la situación de situación o de origen.

Como ejemplo del empleo o procedimiento anterior, podemos mencionar los siguientes citados en el documento: V. Fisher, citados del 22 de julio de 1933 del Comité Federal de la Ciudad de las Naciones, presentado por Michael Caroni, bajo el título de la prevención de la doble imposición internacional y de la evasión fiscal.

El gobierno holandés en la ley del 14 de mayo de 1933, permitió a los particulares beneficiarios provenientes de una sucesión o de un país extranjero, reducir los impuestos proporcionalmente en los países bajos, el monto de los que fueron deducidos al fisco extranjero o de la colonia si su monto total era igual a la cantidad de la colonia o del país extranjero.

La ley del 11 de febrero de 1918, los países de la jurisdicción a una sociedad holandesa reduciendo de sus beneficios de distribuidos para el cálculo de los dividendos, con la condición de que el monto de los impuestos de los beneficios provenientes del extranjero.

En los Estados Unidos en 1918, permitiendo el pago del impuesto americano, sobre el conjunto de la renta total menos del impuesto sobre la renta pagado al extranjero.

En 1922, se introdujo la convención de que la reducción no debía ser más elevada que la del impuesto extranjero, que la renta proveniente del extranjero relativamente al conjunto de

La renta neta, otros países también aligeraron a sus empresas nacionales de diversas maneras.

En cuanto a la exención puede observarse los siguientes casos:

Francia sujetaba el impuesto sobre la renta, los beneficios de las empresas que pudieran ser atribuidos a un establecimiento local estable y exceptuar del impuesto a los beneficios provenientes de su establecimiento en otro país.

Italia dijo que su impuesto solo gravaba los ingresos provenientes de sus locales.

En el Cantón de Zurich de Suiza, la renta obtenida por una empresa en el extranjero no era gravada sino en un tercio. Los Cantones de Valleville y de Ginebra concedían la misma exención en el extranjero por una empresa.

Los Estados Unidos también hicieron algo similar, pero pronto los países se dieron cuenta de que no bastaba para resolver el problema, soluciones unilaterales; y así por ejemplo el gobierno Americano encontrándose en la posibilidad de determinar qué beneficios de las empresas navieras se habían obtenido en su territorio, se estableció como principio exceptuar del impuesto a las empresas extranjeras en navegación, siempre que la reciprocidad existiera en el país de su nacionalidad para con las empresas americanas. En la misma forma procedieron Inglaterra, los Países Bajos y el Japón.

Junto con el procedimiento unilateral, tenemos el procedimiento bilateral o plurilateral, que consiste en que dos o más estados celebren convenios, tendientes a evitar la doble imposición. Entre estos convenios podemos mencionar los siguientes:

La renta neta, otros países también aligeraron a sus empresas nacionales de diversas maneras.

En cuanto a la exención puede observarse los siguientes casos:

Francia sujetaba el impuesto sobre la renta, los beneficios de las empresas que pudieran ser atribuidos a un establecimiento local estable y exceptuar del impuesto a los beneficios provenientes de su establecimiento en otro país.

Italia dijo que su impuesto solo gravaba los ingresos provenientes de sus locales.

En el Cantón de Surich de Suiza, la renta obtenida por una empresa en el extranjero no era gravada sino en un tercio. Los Cantones de Valleville y de Ginebra concedían la misma exención en el extranjero por una empresa.

Los Estados Unidos también hicieron algo similar, pero pronto los países se dieron cuenta de que no bastaba para resolver el problema, soluciones unilaterales; y así por ejemplo el gobierno Americano encontrándose en la posibilidad de determinar qué beneficios de las empresas navieras se habían obtenido en su territorio, se estableció como principio exceptuar del impuesto a las empresas extranjeras en navegación, siempre que la reciprocidad existiera en el país de su nacionalidad para con las empresas americanas. En la misma forma procedieron Inglaterra, los Países Bajos y el Japón.

Junto con el procedimiento unilateral, tenemos el procedimiento bilateral o plurilateral, que consiste en que dos o más estados celebren convenios, tendientes a evitar la doble imposición. Entre estos convenios podemos mencionar los siguientes:

Entre Austria, Hungría y Prusia el 21 de junio de 1869 después con Reichstein en 1901, en Saxe y Baviera en 1903, Wurtemberg en 1905, entre Austria y Hungría entre sí en 1907; entre Austria y el estado de Bade en 1908; entre Prusia y Luxemburgo en 1909; entre Prusia y Bélgica en 1910-1911; entre Austria y el Estado de Gohesse en 1912 y en 1913; entre Alemania y el Cantón de Zurich, Luxemburgo y el estado de Gohesse, y entre Austria Baviera, Bélgica y el Estado de Bade.

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

Y así tenemos una innumerable lista de convenios entre los países tendientes a evitar la doble imposición y esto revela el interés para resolver por este medio los problemas derivados de la doble imposición. Esto no sólo ha ocupado a las naciones entre sí, sino también a reuniones internacionales, en ellas debemos mencionar al Instituto de Derecho Internacional que hizo estudios sobre la materia y en el 300. congreso de Ginebra, formuló resoluciones sobre los derechos de sucesión.

La Cámara de Comercio Internacional desde su creación se ocupó del estudio del problema de la doble imposición (resolución No. 11 del Congreso Constitutivo de 1920).

En el Congreso de Londres de 1922, designó un Comité de los dobles impuestos que formuló sus conclusiones finales el 10. de marzo de 1924. Estas conclusiones fueron las siguientes:

1.- Para evitar la doble imposición, el mejor medio es aceptar el domicilio para la base del impuesto sobre la ren-

ta. No se excluye completamente la imposición en el origen de las rentas provenientes de inmuebles o de empresas comerciales o industriales.

2.- Para las compañías de navegación, debe aplicarse el principio de la exención recíproca.

3.- Se asimilan los derechos de sujeción al impuesto sobre la renta.

El Comité Financiero de la Sociedad de Naciones tuvo iniciativa para resolver o al menos investigar el problema de do ble imposición.

Antes de la primera guerra, se habían concluido algunos tratados sobre la materia, como los que mencionamos anteriormente. Uno de los tratados más antiguos fue celebrado en junio de 1897 el día 2 entre Austria y Prusia.

En principio consistía en la obligación del individuo pero sólo en cuanto al estado de su domicilio, con excepciones a favor del país de la fuente en el caso de las rentas territoriales y otras análogas (1).

Después de la primera guerra hubo un sin fin de convenciones y actualmente se sigue tratando para la resolución del problema. 1

La Conferencia de Bruselas, en 1920 La Conferencia Financiera Internacional, estimó que la sociedad de las naciones podría útilmente ejercer su acción en vista de promover ciertas reformas y de reunir la documentación destinada a facilitar las operaciones de crédito. Señaló el interés que habría en regular progresos tendientes a la búsqueda de un acuerdo internacional que asegurando el pago exacto del acuerdo de las cargas que todo contribuyente debe soportar, sea susceptible de evitar

la super posiciones de los impuestos que obstaculizan las colocaciones internacionales.

En virtud de esto, encargó a doctores de la materia el estudio de los problemas de la doble imposición, y así tenemos la teoría de Schelighman de la Universidad de Columbia en Nueva York, Einaudi, profesor de la Universidad de Turín; Bruins de la Universidad de Rotterdam y Sir Josiah Stamp de la Universidad de Londres.

La conferencia económico-internacional de 1922. En el mes de abril de 1922, la sociedad de Naciones reunió la conferencia económica-internacional.

Entre sus puntos estaban en que la sociedad de naciones se ocupara de la evasión de capitales tan íntimamente ligado a la doble imposición internacional.

La resolución trece expresó: "Habiéndose examinado las medidas que podrían ser tomadas llegado el caso para prevenir la evasión de los capitales, en vista de escapar a los impuestos y acordó que toda proposición tendiente a aclarar la libertad del mercado de cambios y alienar en secreto de las relaciones entre los banqueros y sus clientes, debían ser absolutamente condenadas y que bajo esta reserva el estudio de las medidas a tomarse en vista de una cooperación internacional destinada a prevenir la evasión fiscal podría ser útilmente agregado ante la doble imposición (2).

En junio de 1922 el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones encomienda el estudio del problema desde un punto de vista administrativo y práctico a un grupo de altos funcionarios de siete países, Bélgica, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido, Suiza y Checoslovaquia.

Establecieron los siguientes principios:

Para los impuestos reales o cuasireales, el país en el que se encuentra la fuente de la renta tendrá derecho de establecerlos. Si la sede de esta fuente está en un país y en otro existen filiales, sucursales, organismos industriales y comerciales, estable o representante permanente, no comprendidos en los mismos casos, las aplican también a compañías navieras o ferroviarias, cables transatlánticos, líneas aéreas, centrales telefónicas, compañías de seguros, bancos, fijan en principio del domicilio cuando se trata de impuestos personales sobre la renta, del domicilio ya citado. La sede del domicilio del contribuyente es el que tiene el derecho a percibir el impuesto general sobre la renta, cualquiera que sea la fuente de procedencia.

El Comité Financiero apoyó a líneas generales las condiciones aceptadas en definitiva por el Consejo, dando lugar a otro Comité a cuyos miembros fueron designados por sus respectivos gobiernos.

El nuevo Comité realizó tres sesiones, la primera en Ginebra en mayo de 1926 y en enero de 1927 la segunda y la tercera en Londres en abril del mismo año.

A título consultivo tomó parte en sus deliberaciones una delegación de la Cámara de Comercio Internacional, pero invitando a Sunaidi profesor de la Universidad de Turín, Ginebra. Sir Donald Stamp, Londres, tenemos que dividir su trabajo en tres partes, la primera relativa a las consecuencias de la doble imposición, la segunda al examen de la competencia internacional en materia impositiva y la tercera que contiene sus conclusiones que son las siguientes:

nos dan los cuatro métodos posibles para evitar la posible doble imposición.

1.- El método del desgravamiento total practicado en principio por los Estados Unidos; en este método el país de residencia deduce del monto del impuesto debido por el residente - todo el impuesto pagado por él en el extranjero sobre el valor de sus bienes gravables;

2.- Método de la Exención: El país de origen exenta - tía a todos los contribuyentes no residentes del impuesto que - grava las rentas de las fuentes que se encuentran sobre su te- rritorio.

3.- Se divide el impuesto y se reparte la carga del - desgravamiento entre los dos estados.

4.- El método de la atribución de las riquezas imponi- bles que consisten en repartir entera y específicamente según - su naturaleza ciertas categorías de riqueza entre los países in- teresados, de modo que cada país grava libremente la parte de - riquezas que para ese efecto se le han atribuido.

Para junio de 1922 el mismo Comité al amparo de la - sociedad de las Naciones, encomienda el estudio del problema - desde un punto de vista práctico y administrativo a represen- tantes de varios países que tuvieron cinco sesiones de 1923 a 1925 y presentaron su informe el 7 de febrero de 1925 y en este infor- me se agrupan las conclusiones primera, segunda del Comiteo de Londres de la Cámara Internacional de Comercio y una de los expertos economistas; reconocen que dada la diversidad de las - legislaciones no puede proponerse un solo método para solucio- nar el problema, y llegan a las siguientes acuerdos:

La mayor parte de las convenciones han sido del tipo

tema de la atribución del derecho de gravar un año no ordinario de la renta.

Un estudio de las disposiciones más recientes, revela que los gobiernos están dominados por el deseo de gravar a los extranjeros; hay una corriente creciente para fundar los impuestos personales en la nación del domicilio, no creen que exista un sistema único aplicable a todas las formas de impuestos y reiteran la distinción entre impuestos reales e impuestos personales o personales y que para los primeros debe aplicarse el principio del origen de la renta y para los segundos el del domicilio.

Además propusieron el funcionamiento de un comité mixto de los que formaron parte los delegados argentino, alemán, japonés, polaco y venezolano. Este comité celebró tres sesiones del 17 al 22 de mayo de 1926, del 5 al 12 de febrero de 1927 y del 5 al 12 de abril de ese mismo año, concurrendo a esta última sesión un experto portorriqueño.

Esta reunión formó los siguientes proyectos de convenciones. El primero se refiere a los impuestos sobre la renta y sobre la fortuna; el segundo a los derechos de sucesión, el tercero a la ayuda administrativa en materia de impuestos; el cuarto a la ayuda judicial en materia de recobro de impuestos.

Estos proyectos de convenciones figuran en el informe de abril de 1927.

La comisión consultiva, técnica de las convenciones y trámites a su propio pedido se reunió a efectos de visitar en cuanto a los problemas de la doble imposición, se reunió con las compañías de navegación, marítimas internacionales, la comisión para elaborar un anteproyecto de convención técnica con el

se el estudio presentado en febrero de 1925 que el Comité aceptó por unanimidad. Consideró que la percepción de la doble imposición debía ser objeto de dos convenciones; una con respecto a las dobles imitaciones resultantes de esos derechos de sucesión y la otra con respecto a la doble imposición resultante de los derechos de sucesión.

La Convención General resolvería el aspecto de la uniformidad fiscal, pero consideró imposible redactar convenciones generales porque la diversidad de los regímenes fiscales era una dificultad insalvable.

En 1928, se realizó en Ginebra la reunión general de peritos gubernamentales, redactó tres convenciones tipos bilaterales tendientes a evitar la doble imposición en materia de impuesto a la renta, en forma de que se avengan con tres sistemas característicos del impuesto sobre la renta, asistieron representantes de 27 países y para 1929 fue creado el organismo de la Sociedad de Naciones llamado Comité Fiscal Práctico, una encuesta entre diversos países entre 1930 fueron examinados sus resultados resolviéndose ampliarla a otros.

La Cámara de Comercio Internacional en su primer congreso sostuvo estos principios.

1.- Igualdad de tratamiento para todos los contribuyentes sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país con respecto a todo rédito ganado en éste.

2.- Igualdad de tratamiento para todos los contribuyentes sean nacionales o no, residentes o no residentes, con respecto a todo rédito ganado en el exterior, si no fuera posible exceptuar estas rentas debería ser objeto de una importante desgravación.

3.- En las que concierne al impuesto global sobre las rentas, aplicación de una tasa que corresponde únicamente a las llamadas en el país mismo, o sea con exclusión de las rentas de origen extranjero.

4.- La aplicación de estos principios a todas las personas, bien sean morales o físicas.

La Cámara de Comercio en su primera convención en Londres en 1921, fijó su pensamiento en dos principios generales: el del origen de la renta y el del domicilio de las personas como elementos básicos para arreglar las cargas fiscales y que en definitiva recaen sobre los contribuyentes.

Si los estados se guiaran por principios generales equitativos, la doble imposición o la múltiple imposición podría ser mitigada o eliminada, cuando los intereses de las personas traspasen los límites territoriales de los países.

Después de las reuniones ya mencionadas, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, celebra las siguientes sesiones del 25 al 26 de octubre de 1929, del 21 al 31 de mayo de 1930, del 29 de mayo al 6 de junio de 1931, del 15 al 26 de junio de 1933, del 12 al 17 de junio de 1935, del 15 al 21 de octubre de 1936, del 11 al 16 de junio de 1937, del 17 al 20 de octubre de 1938, del 12 al 21 de junio de 1939, estando integrada por 8 miembros titulares y 38 correspondientes.

En 1939 el Comité formuló la regla de que los productos de los patentes y los derechos de autor se gravarían en el estado del domicilio fiscal de sus beneficiarios a menos que tales patentes o derechos hubiesen sido adquiridos a título honoroso o representasen una renta industrial o comercial, caso en el cual deberían sujetarse al mismo régimen de esta clase de

rentas.

Para 1936 se adaptaron disposiciones relativas a la repartición de gravámenes sobre capital, diciéndose que si una empresa tiene su domicilio en un estado en otro sólo podrá gravar la fortuna situada en su territorio atribuible a un establecimiento estable.

En la Ciudad de México, se celebró del 3 al 15 de junio de 1940, una reunión de los miembros titulares y correspondientes del Comité Fiscal, que constituyeron la primera conferencia tributaria, llegándose a la conclusión de que ambos contaban bases aceptables para la negociación de convenios bilaterales formulando el Comité Regional sus conclusiones.

Del 19 al 29 de julio de 1943, se celebró también en la ciudad de México, la segunda conferencia regional del Comité Fiscal, donde se establecieron cuatro secciones: la prevención de la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, la prevención de la doble tributación en materia de derechos de sucesión, la cooperación administrativa para la determinación y el cobro de los impuestos directos y problemas fiscales generales.

Esta conferencia aprobó tres modelos de tratados elaborados a la luz de los trabajos de la reunión de expertos gubernamentales de 1928 y otros.

La tercera conferencia de la Federación Inter-Americana de Abogados celebrada en México del 31 de julio al 7 de agosto de 1944, aprobó que por medio de reglamentos interiores o a través de convenios internacionales, los países occidentales deberían cooperar para tratar equitativamente a los contribuyentes que todos estos países establezcan sistemas de tributación que

en los casos de contribuyentes residentes pueden consistir en impuestos progresivos basados en su capacidad de pago y en el caso de contribuyentes no residentes en una cuota o cuotas fijas aplicables a la fuente de origen del ingreso.

Que en todos los países occidentales se establezcan tribunales fiscales autónomos y por último, en las primeras jornadas de derecho tributario latinoamericano celebradas en octubre de 1956 en Montevideo, Uruguay, se estudió el problema de la doble imposición internacional y se concluyó que el principio de la fuente como atributivo de exclusiva potestad fiscal, se fundamenta en una adecuada distribución de poderes en el orden internacional, permitiendo a cada estado, desarrollar su propia política tributaria en armonía y con respecto de los derechos de los demás estados. Afirmando en el caso de que le es propio el principio más vasto de la igualdad jurídica de las naciones.

- (1). Documento E. F. 40 Fiscal de La Sociedad de Naciones citado por J. Donaldson relaciones económicas internacionales. volumen 2 pág. 38.
- (2). Rocco Op. Pág. 195.
- (3) A. Wagner. Ciencia de las Finanzas, Pág. 784 y siguientes.

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

PRIMERA.- Que de modo general el principio de la fuente por oposición al del domicilio o de la nacionalidad, sea - - adoptado en la legislación interna de cada uno de los países o en los tratados que pudieran celebrar entre ellos, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional.

SEGUNDA.- Que se estudien los principios a que deben condicionarse la aplicación del concepto de la fuente, tomando en cuenta la naturaleza de las inversiones o actividades desarrolladas en el ámbito internacional a - - fin de lograr soluciones uniformes en la legislación interna de cada estado o en los convenios que pudieran celebrar entre ellos.

TERCERA.- que los países procuren la concertación de tratados, convenios o acuerdos internacionales, que eviten la - - doble tributación para facilitar una mejor y más amplia cooperación de los países exportadores de capital a los que necesitan la inversión extranjera en su - - proceso de desarrollo económico.

CUARTA.- Que estos tratados, convenios o acuerdos internacionales se concerten bilateralmente y abiertos a la suscripción de países terceros, sin perjuicio de los que puedan celebrarse en forma multilateral.

QUINTA.- Que estos tratados hagan referencia de aspectos como los siguientes: que comprendan la totalidad o la mayor parte de los tributos sean de orden nacional o federal, estatal o provincial y municipal, que provean créditos impositivos equivalentes al monto de los impuestos pagados en los países en los cuales se realiza la inversión, que se reconozca como crédito impositivo, el monto de los impuestos exonerados por el país receptor de la inversión dentro de las condiciones establecidas en las leyes de cada país, que se considere cualquier otra norma o medida que tienda a estimular las inversiones mediante tratamientos fiscales preferenciales en el país del cual procede el inversor, que se determine con la mayor precisión posible en dónde debe considerarse establecida la fuente del ingreso gravable.

SEXTA.- Para la eficaz aplicación de los convenios o acuerdos se deberá prever un amplio servicio de información entre los países contratantes.

BIBLIOGRAFIA.

- Andreatti Manuel
DERECHO FISCAL ARGENTINO
Tipográfica Argentina 1951.
- Berlieri Antonio
PRINCIPII DI DIRITTO TRIBUTARIO
Volume 3, Macchietano
Milano, Giuffrè Editore 1964.
- Gómez Granillo Moisés
BREVE HISTORIA DE LAS DOCTRINAS
ECONOMICAS.
2a. Edición
Editorial Safinge.
México, 1970.
- Guzier Jorge
HISTORIA DEL DERECHO
Editorial Costa Rica, San José 1968.
- L. Sinaudi
LA DOPIA IMMOBILIZIONE E NEL...
DEL COMITATO SCIENTIFICO DELLA SOCIETA
DELLE NAZIONI,
Milán, 1923.
- J. Donaldson
RELACIONES ECONOMICAS INTERNACIONALES
- Eugliesi Mario
LA FINANZA E I SUOI COLLETTI
Extrafiscali Negli Stati Moderni
Padua, 1932.
- Schelligan Edwin
LA CRISIS BELTERICA DEL SIGLO XX
- Marcocchini Federico
CORSO GENERALE DI SCIENZA DELLA FINANZA
Torin, 1929.
- Rocco A. Armando
LA DOCTRINA DE OPOSICION INTERNACIONAL
Sociedad Impresora Americana
Buenos Aires, 1937.
- Orin Salvador
LA DOCTRINA DE OPOSICION INTERNACIONAL
Apuntes de Clase en la Facultad de
Ciencias Economicas, 1933
- Vedross Alfred
DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO
Editorial Aguilar
Madrid, 1959.
- REVISTA DE LA SECRETARIA DE HACIENDA
Y CREDITO PUBLICO, 1956.