

71
Ley



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**ASPECTOS CONSTITUCIONALES RELATIVOS AL
REGIMEN DE JURISDICCIONES CONSIDERADAS
COMO DE BAJA IMPOSICION FISCAL EN LA
LEGISLACION MEXICANA.**

T E S I S

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

P R E S E N T A :

JOSE ALBERTO CAMPOS VARGAS

023-823

MEXICO, D.F.

1999

**TESIS CON
FALLA DE CRITERIO**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 12 de noviembre de 1999.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **CAMPOS VARGAS JOSE ALBERTO**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ASPECTOS CONSTITUCIONALES RELATIVOS AL RÉGIMEN DE JURISDICIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL EN LA LEGISLACION MEXICANA"**.

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA. DE LA LUZ NUNEZ CAMACHO.

A mis padres, José Manuel Campos Piña y Emma Vargas Villegas por el ejemplo y apoyo incondicional que siempre me han dado.

A mis hermanos Emma y José Manuel por estar siempre conmigo.

Con mi mayor agradecimiento a todos mis compañeros y amigos que desinteresadamente siempre estuvieron conmigo, me resultaría difícil nombrar a cada uno de ellos, a ellos dedico el presente trabajo en agradecimiento a todo su apoyo

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

INDICE

INTRODUCCION.

Pagina 1

CAPÍTULO PRIMERO. ANTECEDENTES DE LAS JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL O PARAISOS FISCALES.

I.	ORIGEN	Pagina 3
II.-	TIPOS DE PARAISOS FISCALES.	Pagina 8
III.-	PRINCIPALES CARACTERISTICAS DE LOS PARAISOS FISCALES	Pagina 10
IV.	CONCEPTO DE PARAISOS FISCALES.	Pagina 20
V.	MEDIDAS TENDIENTES A EVITAR EL USO DE PARAISOS FISCALES	Pagina 21

CAPÍTULO SEGUNDO. LA REGULACION EN MEXICO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Pagina 25
A) DISPOSICIONES GENERALES	
I. DEFINICIÓN DE JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL.	Pagina 25
II. CONCEPTO DE INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL	Pagina 26
III. INVERSIONES QUE SE PUEDEN CONSIDERAR EFECTUADAS EN UNA JURISDICCION DE BAJA IMPOSICION FISCAL.	Pagina 29
IV. UBICACIÓN EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL	Pagina 42

V	EXCEPCIONES	Página 47
VI.	PRESUNCIONES	Página 51
B)	OBLIGACIÓN DE ACUMULAR LOS INGRESOS REPRESENTADOS POR LAS UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS DE ENTIDADES DE JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL (ARTÍCULOS 17 A Y 74 A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA).	Página 54
I.	PERSONAS MORALES, ARTÍCULO 17 A.	Página 54
II.	PERSONAS FISICAS, ARTÍCULO 74 A.	Página 66
C)	DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE INVERSIONES EN "OFF-SHORES" (ARTS. 58, FRACCIÓN XIII; 72, FRACCIÓN VII: 74-A, DÉCIMO OCTAVO Y DÉCIMO NOVENO PÁRRAFOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	Página 67
D).	DEDUCCIÓN DE PAGOS EFECTUADOS A JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL.	Página 69
E)	LISTADO DE JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL (ART. 5,FRACCIÓN XV DE LA LEY QUE MODIFICA DIVERSAS LEYES FISCALES Y OTROS ORDENAMIENTOS FEDERALES PARA 1999.	Página 70

CAPÍTULO TERCERO. CONCEPTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

A)	PRINCIPIOS GENERALES	Página 74
I.	PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.	Página 76
II.	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	Página 80
III.	PRINCIPIO DE EQUIDAD	Página 88
B)	VIOLACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	Página 90

C) PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA	Pagina 102
D) EQUIDAD TRIBUTARIA	Pagina 117
CONCLUSIONES	Pagina 128
BIBLIOGRAFIA	Pagina 130

INTRODUCCION.

Tan antiguo como los impuestos mismos, ha sido el afán de evitarlos, así como la constante búsqueda por los sujetos obligados al pago de éstos, de los medios tendientes a evitar el cumplimiento de sus obligaciones de pago de tributos e impuestos.

En nuestros días, derivado del creciente número y complejidad de operaciones internacionales, así como de los procesos de globalización e interdependencia, que cada día se hacen mas comunes, los sujetos de diversos países, quienes se encuentran obligados al pago de impuestos y gravámenes han encontrado una gran gama y diversidad de medios y recursos a través de los cuales han logrado, ya sea minimizar, e incluso en múltiples ocasiones, evitar en su totalidad el cumplimiento y el pago de sus obligaciones de carácter tributario.

Uno de los medios que posiblemente con mayor frecuencia se utiliza por aquellos sujetos obligados al pago de impuestos en todo el mundo lo constituye el uso de ciertas jurisdicciones que por virtud de su legislación interna presentan una mínima e incluso en ocasiones nula imposición sobre los ingresos obtenidos, ya sea por personas físicas o morales.

El uso de este tipo de jurisdicciones, con la finalidad de evitar obligaciones de carácter tributario, generalmente se realiza mediante la interposición de diversos vehículos y estructuras, así como la celebración de diversos tipos de operaciones y contratos, configurados de tal manera que el impacto fiscal que se pudiera tener en los países de los cuales son originarios aquellos inversionistas en este tipo de instrumentos sea el menor posible, e incluso en ocasiones nulo.

Derivado del uso cada día mayor de este tipo de jurisdicciones, los gobiernos de distintos países han realizado múltiples esfuerzos tendientes a disminuir, y dentro de lo posible evitar, que sus contribuyentes y sujetos obligados al pago de impuestos en estos países utilicen este tipo de

jurisdicciones; dichos esfuerzos tienen como finalidad principal el lograr, ya sea aumentar la recaudación en sus países, o bien tener un mayor grado de fiscalización sobre aquellos sujetos obligados al pago de impuestos en su territorio.

En nuestro país, los esfuerzos por parte de las autoridades tributarias tendientes a evitar el uso de este tipo de jurisdicciones por los sujetos obligados al pago de impuestos en México iniciaron en 1997, año en el que entraron en vigor diversas reformas a las disposiciones fiscales, tendientes a evitar el uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal por contribuyentes mexicanos.

A través de las citadas reformas se pretendió evitar el que los sujetos obligados al pago de impuestos en nuestro país disminuyeran, o incluso evitaran en su totalidad, el cumplimiento de sus obligaciones de carácter fiscal.

Las mencionadas reformas se hicieron primordialmente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, especificándose en diversos preceptos de dicho ordenamiento lo que debe entenderse como inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal; los casos de excepción a las mismas; incorporación de diversas obligaciones formales tendientes a lograr una fiscalización más efectiva sobre las inversiones de contribuyentes mexicanos en este tipo de jurisdicciones; e inclusive se tipifica como delito en el Código Fiscal de la Federación la omisión en el cumplimiento de algunas de las citadas obligaciones.

Desgraciadamente, no obstante que el objetivo de las reformas y preceptos que actualmente constituyen el régimen aplicable a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal tiene un fin positivo, en nuestra opinión, algunos de los diversos preceptos que constituyen el régimen fiscal aplicable a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal resultan ser violatorios de garantías individuales, ya que, como se analizará en el presente trabajo, el régimen en cuestión no cumple cabalmente con algunos de los principios que conforme a nuestra Constitución Política deben revestir las contribuciones.

CAPÍTULO PRIMERO.- ANTECEDENTES DE LAS JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL O PARAISOS FISCALES.

I.- ORIGEN

Las jurisdicciones de baja imposición fiscal, también llamadas habitualmente paraísos fiscales, tienen un origen tan remoto y se encuentran tan profundamente arraigados en el pasado como los impuestos mismos.

El uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal, aun cuando ha tenido un gran auge en fechas recientes, no es privativo de nuestros días, toda vez que podemos encontrar antecedentes de este tipo de jurisdicciones desde hace ya varios siglos. Estas jurisdicciones, antecedente directo de los actuales paraísos fiscales, fueron utilizadas con propósitos muy similares a aquellos por los que actualmente resultan tan atractivas para los sujetos obligados al pago de impuestos en diversos países.

En el pasado, la aparición de dichas jurisdicciones respondió primordialmente a políticas económicas aplicadas por diversos países, las cuales en ocasiones fueron establecidas en forma directa, concretamente con el objeto de atraer al comercio y la inversión extranjera y en otras fueron creadas en forma indirecta, por aquellos países que al imponer altos gravámenes a la actividad comercial, propiciaron que los sujetos obligados al pago de impuestos y principalmente los comerciantes buscaran jurisdicciones alternativas en las que fueran sujetos de menores gravámenes o incluso, de ser posible, evitarlos en su totalidad.

Dentro de dichas políticas económicas, tendientes a propiciar y fomentar el comercio y el funcionamiento de empresas dentro de determinados territorios, se encontraban entre otras, el otorgamiento de diversas clases de incentivos, entre las que se encontraban tanto las de índole estrictamente fiscal como aquellas de otro tipo, como lo podrían ser por ejemplo las de carácter comercial.

Posiblemente uno de los antecedentes mas remotos de los paraísos fiscales de los que se tenga noticia, lo constituyeron algunas islas mediterráneas cercanas a la ciudad de Atenas en la antigua Grecia, las cuales eran utilizadas por algunos comerciantes para evadir el pago de un impuesto establecido por dicha ciudad estado, mismo que constituía una cantidad equivalente al 2% del valor de las importaciones y exportaciones realizadas a o desde dicha ciudad.¹

En estas islas los comerciantes almacenaban y comercializaban sus productos y en ocasiones las utilizaban como sitio de almacenamiento de sus mercancías para su posterior introducción de contrabando a la ciudad de Atenas, evitando de tal manera el pago del impuesto correspondiente.²

Otros ejemplos, un poco más recientes de este tipo de jurisdicciones los podemos encontrar durante la edad media; entre éstos tenemos los remansos libres de impuestos del Vaticano con aprobación divina, así como algunas ciudades europeas que otorgaban a determinados grupos de personas, como lo podrían ser los comerciantes, ciertos privilegios o incentivos tanto de carácter estrictamente fiscal como comercial.

Entre estas últimas, tenemos como uno de los principales ejemplos de jurisdicciones que otorgaban ciertos privilegios o incentivos a la Ciudad de Londres, ya que en esta, se eximió de todo tipo de impuestos a los comerciantes marítimos.

Dicha exención de impuestos tenia como su principal propósito el atraer a este tipo de comerciantes y, de esta manera promover el comercio en esta ciudad.³

Posiblemente dicha exención de impuestos, haya sido uno de los factores mas importantes por los que Inglaterra logro convertirse en uno de los

¹ Duggart Caroline "Tax Havens and Their Uses" The Economist Intelligence Unit Limited 1997 Pág 1-5

² Idem

³ Idem

centros navieros mas importantes del mundo⁴, situación que a la fecha sigue prevaleciendo.

Otro caso similar lo podemos encontrar en Bélgica, país que, a pesar de haber tenido un comercio internacional muy pobre durante el siglo XV, derivado de la aplicación de una política plena de restricciones al comercio local e internacional, posteriormente liberó de casi todas las cargas impositivas al comercio extranjero, razón por la cual un gran número de comerciantes prefirieron comercializar sus productos en los mercados de Bélgica, en lugar de hacerlo en sus países de origen, ya que en estos últimos los gravámenes fiscales y las restricciones al comercio eran superiores, lo que redundaba consecuentemente en menores ingresos.⁵

Otro ejemplo más de antecedentes de las actuales jurisdicciones de baja imposición fiscal lo constituyen los Países Bajos (Holanda), país en el cual, como consecuencia de las políticas adoptadas por su gobierno durante los siglos XVI, XVII y XVIII, se propició que los puertos marítimos de dicho país, tuvieran un gran crecimiento, ya que la importación de mercancías por sus puertos resultaba sumamente atractiva a los comerciantes, lo anterior por virtud del hecho que en esta jurisdicción existían un mínimo de restricciones, así como muy bajos costos y bajos gravámenes fiscales.⁶

En el continente Americano, podríamos considerar como el primer antecedente que se conoce de un paraíso fiscal a las Trece Colonias Inglesas, tal caracterización se debe a que los impuestos locales eran muy inferiores a los ingleses por lo que, con el objeto de poder evitar dichos impuestos, algunos comerciantes preferían comercializar sus productos en las Colonias Inglesas del Continente Americano, y no así en Inglaterra, toda vez que en esta última jurisdicción los gravámenes era muy superiores a los establecidos en sus colonias.⁷

⁴ Idem

⁵ D. Dwells "Theory and Practice of Taxation" .Pág. 91

⁶ Tax Haven Review. Technical Services Group. Primera Edición 1977. E.J. Crockett y N.Fox England Edit. HDM Ltd. Pág. 146

⁷ Enciclopedia Británica. Tomo XVII Decimoquinta Edición. U.S.A. Pág. 1078

Es pertinente recordar que al modificarse esta situación, los habitantes de las mencionadas colonias, en rebeldía a las leyes y gravámenes impuestos por la Corona Inglesa, iniciaron a partir de 1721 la evasión a las leyes e impuestos británicos, tales como la "Stamp Act" y la "British Tax on Tea", situación que derivó, posteriormente, en la independencia de dichas colonias y la creación de los Estados Unidos de América como país independiente.⁸

Probablemente el más antiguo de los modernos paraísos fiscales lo sea Suiza, país en el que mucho antes de la Segunda Guerra Mundial se depositaban en las bóvedas de sus bancos y cuentas numeradas grandes recursos y activos que pretendían escapar de la inestabilidad y peligro derivado de levantamientos sociales en diversos países, tales como Rusia, Alemania, los de América del Sur y otros lugares.

Factores tales como la neutralidad política y divisas estables de Suiza ayudaron a garantizar el valor de los activos, no obstante el hecho de que el pronóstico de ingresos y ganancias de capital que podían obtener los propietarios de los recursos depositados en dicho país era verdaderamente pequeño, e incluso, en ocasiones, raquítico.⁹

Con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, y probablemente como consecuencia de los efectos económicos derivados de la misma, emergieron otras jurisdicciones que ofrecían a los inversionistas ya no únicamente refugios de capitales, como el que en un principio constituyó Suiza, sino que su actividad se enfocó primordialmente a dar a los inversionistas un lugar que sirviera de refugio contra la alta imposición existente en sus países de origen.

Para algunos de estos nacientes paraísos fiscales, su situación como tal representó únicamente un episodio efímero en su historia, no así para algunos otros, los que hasta nuestros días siguen constituyendo un verdadero refugio tendiente a evitar de una u otra forma el pago de las

⁸ Idem

⁹ Fehrenbach "Los Bancos Suizos", Traducción de René Cárdenas. Edit Diana Primera Edición Mexico 1968 Pág. 57

obligaciones de carácter tributario en las jurisdicciones de residencia de los inversionistas.¹⁰

En la actualidad los paraísos fiscales son normalmente utilizados por tres principales razones, una de las cuales, y posiblemente la más importante desde un punto de vista económico, la representa las ventajas y facilidades de índole fiscal que dichas jurisdicciones representan para los inversionistas; por otro lado, dichas jurisdicciones se han utilizado como refugio de capitales (paraísos de capital) que escapan de conflictos de orden político, económico y social en sus países de origen, o bien, como un refugio para fondos provenientes de actividades delictivas; y por último, dichas jurisdicciones se han convertido en importantes centros de lavado de dinero proveniente de operaciones ilícitas, entre las que cabe destacar por su importancia el tráfico de sustancias prohibidas.

En nuestros días, dichas jurisdicciones representan una pieza clave y de singular importancia en la industria global de los servicios financieros, facilitando tanto a individuos como a personas morales, la administración y la disposición del capital con un costo mínimo, sin interferencias políticas y con ventajas de carácter fiscal.¹¹

La principal razón de ser de estas jurisdicciones se debe a que las personas y las compañías de todo el mundo, pretenden, por un lado, buscar de una u otra forma una salida, o un medio de disminuir hasta el mínimo posible el impacto económico derivado de los impuestos a que se encuentran sujetos, y por otro lado, en algunos casos, el evitar confiscaciones o la pérdida de sus propiedades y recursos.¹²

En algunos de estos países, derivado de su situación y características como paraísos fiscales, nació una importante y lucrativa actividad financiera, misma que sigue teniendo gran auge en nuestros días, e incluso podría decirse que se encuentra en franco crecimiento,

¹⁰ Duggart Caroline. Op Cit., Pág. 6

¹¹ Emerging Financial Centers, Legal and Institutional Framework, Financial System of the Bahamas. Samuel J Stephens, Edit. Robert C. Effres, International Monetary Fund Washington, D.C., 1982. Pág 11

¹² Ginsberg S. Anthony "Tax Havens". New York Institute of Finance. Simon & Schuster 1991 Pág 3

pudiéndose, inclusive, considerar que existe una categoría de paraíso fiscal, de la cual podrían ser representativas las Islas Caimán, cuya situación como paraíso fiscal se ha convertido verdaderamente en una razón de ser (raison d'être)".¹³

II.- TIPOS DE PARAISOS FISCALES.

"El término "paraíso fiscal" comprende tres clases principales de jurisdicciones, mismas que podrían clasificarse de la siguiente manera :

- 1.- Países o jurisdicciones en los que no existen impuestos o gravámenes de importancia (paraísos fiscales tales como las Islas Caimán, Bahamas y Bermudas).
- 2.- Países o jurisdicciones en donde los impuestos o gravámenes se cobran únicamente sobre eventos imponibles internos, o bien, en su caso a tasas muy reducidas, sobre utilidades de fuentes externas (refugios fiscales tales como Hong Kong y Panamá).
- 3.- Países o jurisdicciones en los que se conceden privilegios impositivos especiales a ciertos tipos de compañías u operaciones (jurisdicciones tales como la Isla Channel, Luxemburgo, Isla del Hombre y Mónaco).¹⁴

Puede decirse válidamente que la función principal de los paraísos fiscales la constituye el evitar en la mayor extensión posible los gravámenes presentes o futuros, así como evitar los controles de cambios y fungir como refugios de capitales y activos.

No obstante lo anterior, los paraísos fiscales pueden tener también otras funciones, tales como el posponer el momento de causación de los

¹³ Duggart Caroline. Op. Cit. Pág. 7

¹⁴ La Experiencia Francesa y la Movilización Internacional en la Lucha Contra el Lavado de Dinero. Andre Coisset, P.G.R., Servicio de Cooperación Técnica Internacional de la Policía Francesa en México, 1996 Pág. 247 y sig.

impuestos, permitiendo de tal manera el desarrollo más rápido así como la consolidación económica de una empresa, o bien, el mantener en secreto la propiedad o posesión de bienes o capitales.

Adicionalmente, los paraísos fiscales a menudo otorgan un método de protección eficaz, fungiendo como un refugio en contra de los peligros de confiscaciones, embargos, obligaciones derivadas de pensiones alimenticias, nacionalizaciones y otras clases de expropiaciones".¹⁵

A las jurisdicciones utilizadas con los fines anteriormente mencionados podríamos considerarlas como constitutivas de un tipo particular de paraíso fiscal, mismos que serían los llamados paraísos de capitales.

La principal diferencia entre éstos paraísos de capitales y los paraísos fiscales propiamente dichos, radica en el hecho de que los últimos tienen como objetivo primordial el aprovechar las ventajas que representan en cuanto a las bajas tasas impositivas, o incluso su inexistencia, en tanto que los primeros se utilizan con mayor frecuencia para proteger el valor y la propiedad de los activos depositados en ellos, y no únicamente con fines estrictamente fiscales.

Los paraísos de capitales, cuyo representante prototipo lo constituye Suiza, son utilizados como refugio de capitales que huyen de sublevaciones políticas y sociales, así como de conflictos locales e internacionales o bien de capitales derivados de actos y actividades ilícitas.

Lo anterior, debido principalmente a la existencia de leyes en materia de secreto bancario, las cuales obligan a las instituciones financieras a mantener en completo secreto la información relativa a las cuentas que manejan; ya existencia de cuentas secretas numeradas, en las cuales se desconoce la identidad del titular de las mismas y en las cuales para efectos de depósitos o retiros, basta con proporcionar el número de la misma.

¹⁵ Ginsberg S. Anthony. Op Cit. Pág. 3

Cabe mencionar que el uso de dicho tipo de cuentas ha sido en años recientes limitado, debido a que tendieron a convertirse en centros de captación de fondos de procedencia ilegal, asimismo, su uso ha disminuido a raíz de la celebración de diversos tratados mediante los cuales, en ciertos casos, concretamente cuando existan elementos que acrediten que los fondos depositados en las mismas derivan del tráfico ilegal de sustancias estupefacientes y psicotrópicas, las instituciones bancarias o financieras estarán obligadas a colaborar con las autoridades judiciales correspondientes, proporcionando los datos relativos a la identidad del titular de la cuenta.

Desafortunadamente, mediante el uso de sociedades anónimas constituidas en jurisdicciones que tienen legislación en materia de secreto comercial, dentro del cual se encuentra contemplada la anonimidad de los socios se vuelve materialmente imposible conocer la identidad de las personas físicas que en última instancia serán los verdaderos beneficiarios de dichas cuentas.¹⁶

III.- PRINCIPALES CARACTERISTICAS DE LOS PARAISOS FISCALES

Tradicionalmente las jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales han sido utilizados como punto central para el manejo de papelería, preparación y proceso de documentos comerciales, asiento de empresas, de inversiones, etc.

Gran cantidad de personas, tanto físicas como morales, utilizan este tipo de jurisdicciones para la transmisión de los títulos de propiedad de diversos bienes, de tal forma que esas transferencias pueden hacerse sin tener que cumplir con un número excesivo de reglas y requisitos a los que se encontrarían sujetos en su país de origen, así como el pago de los impuestos correspondientes.

¹⁶ Arnold S. Goldstein. "Offshore Havens" Garret Publishing inc. E.U.A. 1995. Pág. 104.

Asimismo, los paraísos fiscales también son utilizados como centros en el extranjero (off-shore) para administrar contratos de regalías, de patentes y marcas, fideicomisos, empresas controladoras etc.¹⁷

Un claro ejemplo del uso de la escasez de restricciones contempladas por las legislaciones internas de los paraísos fiscales lo podemos encontrar en el caso de empresas o compañías que cuenten con sucursales y subsidiarias en el extranjero y que sean residentes en un país en el cual existan reglas muy estrictas en materias tales como el control de cambios, ya que en tal caso no le sería conveniente el colocar las utilidades obtenidas en el extranjero en su país de residencia, toda vez que posteriormente les podría resultar muy difícil el poder reinvertirlas fuera.¹⁸

Pero la escasez de requisitos y restricciones a la actividad comercial y bancaria no constituye el único o más importante atractivo de este tipo de jurisdicciones, ya que en las mismas existen muchos otros beneficios adicionales que se pueden obtener en relación a las inversiones o recursos mantenidos en estas jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, entre las principales ventajas y atractivos que se pueden obtener, tenemos entre otras las siguientes:

Cuentas secretas de bancos extranjeros y privacidad de la propiedad y de los registros financieros.

Procedimientos para el movimiento de inversiones sin impuestos.

Un mínimo de reglas y controles gubernamentales.

Diversificación de y protección de activos.

Una localización geográfica adecuada.

Procedimientos liberales para la formación de capital y su registro.

Adaptabilidad de los requisitos para las personas físicas y los sindicatos de inversión y

Disposiciones flexibles en materia de sucesiones".¹⁹

¹⁷ Arnold S. Goldstein, Op Cit. Pág. 30 y 31

¹⁸ Idem pág. 154

¹⁹ Ginsberg, Anthony, Op Cit. Pág. 46

A continuación se describirán con mayor detalle las características más importantes de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, mismas que en nuestra opinión son las siguientes:

1.-Bajas Tasas Impositivas.

Esta es probablemente una de las mas importantes características de este tipo de jurisdicciones, y es en muchos casos la razón de ser de las mismas. Muchos de estos países considerados como paraísos fiscales, aunque en ocasiones imponen algunos tipos de impuestos, por regla general no gravan aquellos ingresos provenientes del exterior con un impuesto sobre la renta, o bien mantienen tasas impositivas muy inferiores a las contempladas por la legislación aplicable de los países de residencia de las personas físicas o morales que utilizan los mencionados paraísos fiscales. Así, por ejemplo, en jurisdicciones tales como Las Bahamas, Bermudas o Islas Caimán, no se impone impuesto alguno sobre aquellos ingresos derivados de fuentes de riqueza extranjera.

Estos incentivos de carácter fiscal van normalmente acompañados de la aplicación de políticas de fomento para el establecimiento de instituciones bancarias y crediticias, así como de empresas comerciales.

Ejemplo de lo anterior, lo constituye el caso de Panamá, país que promueve el establecimiento de empresas comerciales e industriales dentro de su territorio, mediante el otorgamiento de licencias comerciales o bien de licencias industriales, según sea el caso, y para efectos de mantener vigente el registro de la sociedad, únicamente grava a tal sociedad o entidad con una tasa única anual.²⁰

Una de las principales razones para que un país o jurisdicción determinada opte por el establecimiento de un régimen de paraíso fiscal lo constituye el hecho de que dichas jurisdicciones por lo general no cuentan con una infraestructura, mano de obra, ni materia prima para

²⁰ The Financial Role of Multinational Enterprises, WAP Manser, Associated Business Programmes LTD., 1993, Pág. 37 y 38

lograr establecer una infraestructura industrial y/o comercial que les permita obtener o cuando menos acercarse a la consecución de una autosuficiencia comercial, industrial y tributaria, razón por la cual, mediante la aplicación de políticas fiscales y/o económicas relativas a tasas impositivas nulas o sumamente bajas logran obtener ingresos indirectos mediante los que pueden llegar a solucionar ya sea en forma total o parcial sus problemas y requerimientos en materia de presupuesto.

No obstante lo anterior, es pertinente mencionar que, en realidad, en muchos casos las actividades que realizan las empresas de capital extranjero constituidas en dichos países es meramente ficticia, ya que la verdadera actividad comercial o industrial se lleva a cabo fuera de las jurisdicciones de baja imposición, pudiendo denominar a la actividad realizada en el paraíso fiscal como actividades de "La Industria en Libros", toda vez que la empresa en realidad no lleva al cabo actividades de carácter comercial o industrial dentro del territorio del paraíso fiscal, sino que únicamente se mantiene constituida y actualizada en libros, siendo un país extranjero el verdadero campo de actividades de las citadas empresas.²¹

Otras Características Fiscales:

A.- Cuotas fijas y derechos.- Para este tipo de jurisdicciones resulta un importante ingreso aquel derivado del cobro de los derechos que corresponden al otorgamiento y renovación de licencias a bancos, a empresas y a personas físicas y morales.

Los montos correspondientes a este tipo de cuotas y derechos generalmente resultan sumamente inferiores al impuesto que se generaría en el caso que se cobraran impuestos sobre ingresos tal como lo podría ser el impuesto sobre la renta, o bien sobre el valor de los activos o inversiones mantenidos en dicho tipo de jurisdicciones.

²¹ Pablo Arrabal "Comercio Internacional y Paraísos Fiscales", Edit. Pirámide Madrid, 1992, Pág. 195 y sig.

B.- Doble régimen fiscal.- Otra práctica implementada habitualmente por las jurisdicciones que cuentan con un sistema de paraísos fiscales es el de la aplicación de un doble tratamiento fiscal, esto es que aquellos ingresos generados por o provenientes de fuentes de riqueza ubicadas dentro del país son gravados en forma significativa, en tanto que aquellos ingresos derivados de fuentes de riqueza obtenidos fuera del país son gravados con tasas menores o incluso se encuentran exentos de cualquier tipo de gravamen.

Este sistema también es utilizado en ocasiones por países mediana o altamente industrializados, con el objeto de atraer inversiones del extranjero.

C.- Gravamen preferencial.- Algunos paraísos fiscales gravan con tasas bajas aquellos ingresos derivados de determinadas actividades o tipos de negocios o actividades, en razón a sus prioridades o políticas de desarrollo, encontrándose aquellas actividades que no se encuentran consideradas como preferenciales diferenciadas en cuanto al régimen fiscal aplicable al de aquellas que efectivamente gozan de los incentivos o estímulos requeridos para su promoción y desarrollo, esto es, que ciertas actividades o ingresos serán objeto del pago del impuesto, en tanto que otras se encontrarán exentas del mismo, o bien, gravadas a tasas menores.

2.- Secreto.

Como una de las características principales y de mayor trascendencia con las que cuentan los paraísos fiscales, se encuentra la del secreto que guardan, en mayor o menor grado, sobre las personas extranjeras y sus operaciones comerciales o bancarias que realizan en dichos territorios.

La institución del secreto bancario se encuentra reconocida por los principales sistemas jurídicos del mundo, ya sea en mayor o menor grado,

y puede tener como su fundamento ya sea la ley, los usos y prácticas bancarias, los contratos celebrados con los clientes etc.²²

Se puede decir que los elementos del secreto bancario son los siguientes :

- a) Existencia de ciertos hechos, circunstancias, documentos o situaciones;
- b) Conocimiento que de ellos tienen uno o varios individuos;
- c) Obligación de dichos individuos de no transmitir dicho conocimiento a terceros.²³

Esta confidencialidad de clientes y operaciones, tiene su origen más próximo en el "Common Law" y algunos antecedentes en el derecho Romano y en el Derecho Español, concretamente en lo referente al secreto profesional,²⁴ y actualmente se encuentra vigente en la gran mayoría de los países.

El secreto bancario o comercial puede operar bien sea por ministerio de ley, o bien por pactarse expresa o tácitamente mediante la celebración de contratos entre las instituciones bancarias y los depositantes.²⁵

Por medio de dichos contratos, los bancos o instituciones de crédito y financieras se comprometen a mantener en secreto las operaciones de sus clientes siendo que en caso contrario, esto es si dicha confidencialidad fuera violada se contará con la posibilidad de que el cliente pueda iniciar una acción legal en contra del banco, por incumplimiento de contrato y demandar los daños y perjuicios que dicho incumplimiento le origine.²⁶

Así, por ejemplo, las leyes federales de Suiza y las locales de sus cantones establecen el secreto por parte de las instituciones bancarias estableciéndose el derecho de los banqueros a negar sin reserva ni

²² Acosta Romero Miguel, "Nuevo Derecho Bancario" Edit. Porrúa, Quinta Edición, México, 1995, Pag.321

²³ Acosta Romero Miguel Op. Cit. Pág. 319

²⁴ Idem.

²⁵ Arnold S. Goldstein. Op. Cit. Pag.155

²⁶ "Blacks Law Dictionary," Henry Campbell Black, West Publishing Co. 1991, Pág. 101

explicación alguna las demandas de informes o a testificar ante las autoridades ya sean locales o de otros países ²⁷

Sin embargo, desde hace algunos años dicho secreto ha sido parcialmente limitado tanto por la legislación interna como por algunos convenios celebrados con diversos países ²⁸, en materia de combate al tráfico ilegal de sustancias estupefacientes o psicotrópicas, o bien en materia de lavado de dinero.

Son varios los países que han adoptado el secreto establecido por el "Common Law" e inclusive, algunos otros han previsto reglamentaciones más fuertes en favor de dicho secreto, llegando a establecer como un delito su violación, lográndose con ello una mayor seguridad por parte de los clientes de bancos en dichos países y una política para atraer fondos del exterior.

En algunos de estos países se han establecido fuertes sanciones por la violación del secreto bancario o comercial, estableciéndose como un delito la divulgación de este tipo de secretos y previéndose sanciones de orden pecuniario y corporal sumamente fuertes.²⁹

Generalmente, tanto las jurisdicciones de baja imposición fiscal, o paraísos fiscales como los no considerados así, mantienen cierto nivel de privacidad en sus operaciones bancarias y comerciales.

Así, algunos países tienen leyes muy estrictas y sanciones hasta con penas corporales por la violación del secreto tanto bancario como comercial, permitiendo dicha posición la utilización de tales países para la realización, en ocasiones, de delitos de defraudación fiscal internacional, ya que no proporcionan información alguna ni aún mediante órdenes judiciales de tribunales locales o del extranjero.

²⁷ Acosta Romero Miguel, Op. Cit. Pág. 327

²⁸ Andre Coisset, Op. Cit. Pág. 44

²⁹ Emerging Financial Centers. Op. Cit. Pág. XI

Por otra parte, algunos países, tales como el caso de México, sí proporcionan alguna información bajo determinadas circunstancias, como es el que se solicite mediante una orden judicial cuando el depositante sea parte o acusado, o cuando lo soliciten las autoridades hacendarias federales por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, dicha supresión al secreto bancario tiene su fundamento, entre otros, en la Convención de las Naciones Unidas Contra el Trafico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas adoptada en Viena, Austria, el 20 de diciembre de 1988, así como en el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito, 52 Bis de la Ley del Mercado de Valores, 95 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, 140 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, 112 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas y 9 y 10 de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.³⁰

Esta característica de los paraísos fiscales es, probablemente, una de las más importantes y destacadas de los paraísos fiscales, y posiblemente una de las que los vuelven más atractivos para la inversión extranjera, ya que en un momento dado si el individuo o la empresa están siendo auditados en su país de origen, las autoridades hacendarias o judiciales no tendrán forma alguna para poder demostrar el ingreso real y en muchos casos tampoco podrá fijar una estimativa, ya que la información comercial también le estará vedada.

3.- Importancia de la Actividad Bancaria.

La actividad bancaria es probablemente una de las actividades de mayor trascendencia e importancia en los países considerados como paraísos fiscales.

Desde un punto de vista económico, representa una actividad de mucha mayor importancia en la economía de los paraísos fiscales que en la de aquellos países que no califican como tales.

³⁰ Guía para Prevenir el Lavado de Dinero, Comisión Nacional Bancaria, México, 1993, Pág. 7 y sig.

La mayoría de los países considerados como paraísos fiscales promueven la actividad bancaria en negocios del extranjero, otorgando en ocasiones y a efecto de no alterar su economía interna, un tratamiento distinto a sus residentes del que otorgan a los no residentes, a los que se les dan en términos generales las siguientes ventajas :

- a) No exigibilidad de un depósito mínimo para realizar operaciones bancarias;
- b) Tratamiento fiscal más benéfico, y en algunos casos no se grava a los extranjeros;
- c) No se imponen controles de cambio.

De esta manera se logra atraer y promover la actividad bancaria en dichas jurisdicciones, ya que en términos generales se otorga un tratamiento más benéfico que el que se otorgaría en jurisdicciones no consideradas como paraísos fiscales.

4.- Medios de Comunicación.

La mayoría de los países considerados paraísos fiscales requieren necesariamente, y en general cuentan, de excelentes medios de comunicación a efecto de facilitar las operaciones tanto dentro como fuera de su territorio, tal como lo podrían ser líneas telefónicas, sistemas de telex, comunicaciones vía satélite y en general cualquier otro sistema que sirva para enlace con otros países.

Los servicios de comunicaciones necesarios no solamente incluyen aquellos requeridos para efectuar las operaciones y comunicaciones a distancia, sino también aquellos medios necesarios para realizarlas en forma personal, tales como transporte aéreo y marítimo.

Esta infraestructura en materia de telecomunicaciones y transportes normalmente no va de acuerdo con el desarrollo general del país, encontrándose únicamente progreso en determinadas áreas, como son las antes mencionadas.

5.- Ausencia de Control de Cambios

Muchos paraísos fiscales mantienen un doble régimen de control de cambios, aplicable uno de ellos a los residentes y el otro a los no residentes, a efecto de regular el control de cambios de la moneda local.

Como regla general, los residentes quedan sujetos a un control de cambios, lo cual no sucede con los no residentes. Sin embargo, los no residentes normalmente quedarán sujetos a controles en relación con la moneda local.

Este tratamiento de residentes y no residentes es aplicable también a personas jurídicas tomando como criterio el origen del capital invertido. Tanto las personas físicas como las morales no quedarán sujetas a los controles de cambio previstos por el paraíso fiscal en tanto que las operaciones las estén llevando a cabo en otros países y en moneda distinta a la del paraíso fiscal.

6.- Autopromoción y Convicción.

La mayoría de los paraísos fiscales realizan fuertes campañas de promoción en el exterior, haciendo atractivos los incentivos que ofrecen al inversionista extranjero, con fines de realizar operaciones que surtan efectos en el exterior.

Estos paraísos promueven intensamente las ventajas que proporciona el realizar actividades dentro de su territorio, ya sean financieras o comerciales, realizando para ello, seminarios tanto dentro del país como en el exterior y realizando publicaciones ampliamente distribuidas entre los

núcleos de inversionistas, así como en los mas modernos medios de comunicación existentes.

A este respecto, es importante la convicción y propósito determinado del país para manejarse y anunciarse como paraíso fiscal, toda vez que no obstante que existan las ventajas propias de dicho tipo de jurisdicciones en una determinada jurisdicción, ello no será útil si dicho régimen no se da a conocer a los posibles inversionistas.

IV.- CONCEPTO DE PARAISOS FISCALES

Conforme a lo expuesto líneas atrás, podemos desprender que un paraíso fiscal lo constituye una jurisdicción en la que no existen impuestos directos o impuestos sobre la renta, o bien éstos son mínimos o inferiores a las tasas impositivas existentes en otras jurisdicciones.³¹

Por su parte, Andre Coisset, en su libro "La Experiencia Francesa y la Movilización Internacional en la Lucha Contra el Lavado de Dinero", los define como "países cuya principal característica es la ausencia o la debilidad de la imposición sobre la mayoría o la totalidad de las ganancias, sea cual sea el origen".³²

Actualmente, la mayoría de los países que son considerados como paraísos fiscales no gravan, o bien, gravan con tasas muy bajas los ingresos provenientes del exterior, obtenidos por personas físicas o morales constituidas dentro de sus territorios.³³

Asimismo, dichos países cuentan con facilidades en materia bancaria y comercial de muy diversa índole, mismas que posteriormente serán analizadas en la sección correspondiente a las características de este tipo de jurisdicciones.

³¹ Arrabal Pablo. Op. Cit. Pág.. 192

³² Andre Coisset. Op. Cit. Pag.43

³³ Arnold S. Goldstein. Op. Cit. Pag.153

Generalmente, aquellos países considerados como paraísos fiscales son utilizados para minimizar el impacto fiscal que sufrirían los ingresos derivados de actividades tanto legales como ilegales, de ser sujetos a imposición en una jurisdicción en la que se apliquen tasas impositivas "normales".

Por tal razón, dichas jurisdicciones tienden a ser utilizadas por personas evasoras de impuestos, aprovechando el anonimato en materia de inversiones y cuentas bancarias que generalmente se encuentra previsto en las legislaciones de las mencionadas jurisdicciones.

Tomando en consideración lo anterior, podemos definir a un paraíso fiscal, o jurisdicción de baja imposición fiscal de la siguiente manera:

" Aquella jurisdicción con tasas impositivas mínimas o inexistentes, aplicables ya sea en todos o en algunos tipos de ingresos, que cuente con cierto grado de infraestructura, seguridad jurídica en materia de inversiones y legislación favorable a los inversionistas en materia bancaria y comercial "

V.- MEDIDAS TENDIENTES A EVITAR EL USO DE PARAISOS FISCALES.

Por virtud del uso y las prácticas que se han hecho comunes en los paraísos fiscales, los gobiernos de diversos países han hecho múltiples intentos para frenar e incluso suprimir las inversiones y el mantenimiento de recursos en los mismos.

Dentro de este tipo de medidas se pueden mencionar, entre las principales, la creación de leyes y reglas diversas tendientes a frenar el uso y el abuso de las mencionadas jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Dichas leyes han sido aprobadas por muchos países, incluso por aquellos países que califican como paraísos fiscales por su propio derecho.

Las medidas generales incluyen, entre otras, aquellas que se relacionan con los acuerdos en materia intercambio de información, tratados para evitar la evasión fiscal, tipificación de delitos, obligaciones formales y materiales, estructuración de sistemas impositivos avanzados, así como de la infraestructura legal y burocrática necesaria para poder llevar un control rígido sobre sus contribuyentes.

Uno de los primeros países en contar con una legislación en materia de paraísos fiscales fue Alemania, país en el que se compiló una lista en ley de aquellos países o jurisdicciones que se considerarían como constitutivos de un paraíso fiscal.

Dicha compilación de jurisdicciones o países constitutivos de paraísos fiscales ocurrió en el "*aussensteuergesetz*" de 1972.

En el mismo no se describían específicamente a los países o jurisdicciones contempladas como paraísos fiscales, sino que dicha ley, en forma por demás diplomática, se refiere a ellos como países con impuestos bajos.

Esta lista originalmente se refería únicamente a paraísos fiscales aplicables para personas físicas y no así a aquellos que también resultaban aplicables para personas morales.

La lista contenida por dicha ley no era de ninguna manera exhaustiva, razón por la cual el ministro de finanzas federal se reservó el derecho, en conjunto con las altas autoridades financieras de la "LÄNDER", para adicionar o suprimir algún país de la mencionada lista.

Actualmente, son ya diversos los países que han incluido en sus legislaciones internas listas de países considerados como paraísos fiscales, pudiéndose contar, entre otros, países tales como :

Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Italia, Japón, Letonia, Nueva Zelanda, Portugal, España, el Reino Unido, los Estados Unidos de América etc...

Estos países, así como algunos otros, han producido sus propias listas de países o jurisdicciones que se considera constituyen paraísos fiscales (lista negra) o bien que no se consideran paraísos fiscales (lista blanca).

Por su parte, el Reino Unido adoptó una clasificación distinta, en la cual se adicionó una tercera categoría de país o jurisdicción, la cual podría considerarse una lista gris, en la cual se han identificado algunos países como paraísos fiscales algunas veces.

Es importante mencionar que la situación legal de las mencionadas listas varía de un país a otro, existiendo criterios de clasificación diversos, así como elementos de juicio distintos para determinar la existencia de dichas jurisdicciones.³⁴

Asimismo, otra de las defensas generales en contra de los atractivos de los paraísos fiscales que se han implementado para combatir este problema, es el abstenerse de tener relaciones en materia de tratados fiscales con los gobiernos de los paraísos fiscales.

Otra táctica ingeniosa, muy útil, permite a las autoridades transmitir la carga de la prueba de ellas hacia el contribuyente que está en la mira, cuyos negocios en o con un paraíso fiscal ha despertado el interés de las autoridades.

En los países industrializados las autoridades fiscales se encuentran facultadas para examinar transacciones internacionales entre compañías relacionadas para asegurarse de que se llevan a cabo sobre la base de mercado libre, lo cual ha propiciado que los contribuyentes elusivos tengan mayores problemas para poder aspirar a transferir de manera artificial ingresos provenientes de un país en el que existen altas tasas

³⁴ Duggart Caroline Op. Cit. Pag.8 y 9

impositivas hacia compañías establecidas en jurisdicciones con baja imposición fiscal o paraísos fiscales.

No obstante la creación y estructuración de diversos sistemas y métodos tendientes a evitar el uso de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, el objetivo de los diversos gobiernos no se ha podido lograr en la extensión o en la forma deseada, toda vez que muchas de estas jurisdicciones dependen económicamente del establecimiento de instituciones bancarias o financieras que ofrezcan a los contribuyentes de un sinnúmero de países la posibilidad de un refugio en contra de la alta imposición, así como la privacidad y secreto de sus inversiones y activos.

CAPÍTULO SEGUNDO.- LA REGULACION EN MEXICO .

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A) DISPOSICIONES GENERALES

I.- Definición de jurisdicciones de baja imposición fiscal.

En nuestro país, la regulación tendiente a evitar el uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal por parte de los contribuyentes obligados al pago de impuestos en México inicia a partir del año de 1997.

Es a partir de dicho año en que se reforman diversos ordenamientos fiscales para incluir un régimen específico para las inversiones que los contribuyentes obligados al pago de impuestos en México, efectuaran o mantuvieran en este tipo de jurisdicciones.

Dentro de los diversos ordenamientos que sufrieron reformas y modificaciones tendientes a evitar el uso de este tipo de jurisdicciones, se encuentran principalmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación.

En las diversas reformas efectuadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para los ejercicios fiscales de 1997, 1998 y 1999, destacan las relativas respecto del régimen aplicable a inversiones mantenidas en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal; dichas reformas se refieren principalmente a los siguientes conceptos:

- I) Definición de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal ;
- II) Acumulación de ingresos ;
- III) Declaraciones informativas ; y
- IV) Deducciones

A continuación, analizaremos algunas de las características más relevantes, así como el régimen fiscal aplicable a los conceptos antes señalados, específicamente en los casos relacionados con inversiones mantenidas o efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, así como algunas de las consecuencias de mayor importancia que derivan del régimen aplicable a dicho tipo de inversiones.

II.- CONCEPTO DE INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL.

El concepto de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal se adicionó a la Ley del Impuesto Sobre la Renta a partir del ejercicio fiscal de 1997, año en que se adicionaron dos párrafos al artículo 5° de dicha Ley, entrando en vigor el texto reformado del citado artículo a partir del 1o. de enero del mismo año.

Posteriormente, para el ejercicio fiscal de 1998, dicho artículo fue modificado y adicionado con un cuarto párrafo, entrando en vigor dicha modificación a partir del 1o de enero del mencionado año.

Por último, para el ejercicio fiscal de 1999, se derogan los tres últimos párrafos del artículo antes citado y se adiciona un nuevo artículo 5-B a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual contiene en términos generales el régimen aplicable a las inversiones en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal .

Derivado de las mencionadas reformas, para el ejercicio fiscal de 1999, y de la adición del artículo 5-B, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que contiene, como se mencionó en el párrafo anterior, la definición de lo que deberá entenderse por inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, así como el régimen general y características aplicables a dicho tipo de inversiones, se contempla un régimen específico para el caso de este tipo de inversiones.

El artículo 5-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del ejercicio fiscal de 1999, es del tenor literal siguiente:

"Art. 5-B.- En los casos a que se haga referencia a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se entenderán incluidas las que se realicen de manera directa o indirecta en sucursales, personas morales, bienes inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión y cualquier forma de participación en entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en dichas jurisdicciones, inclusive las que se realicen a través de interpósita persona.

Se presume, salvo prueba en contrario, que son transferencias a cuentas de una persona residente en México, las transferencias provenientes de cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar, en instituciones financieras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Para efectos de este párrafo se considerará que son inversiones en cuentas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal de dicha personas, entre otros casos, cuando las cuentas referidas sean propiedad o beneficien a las personas mencionadas en la fracción II del artículo 140 de esta Ley, o a su apoderado, o cuando estas personas aparezcan como titulares o cotitulares de las mismas, como beneficiarios, apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.

Para efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considera que una inversión esta ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, cuando tenga presencia física, cuando las cuentas o inversiones

de cualquier clase se encuentren en instituciones financieras situadas en dicha jurisdicción, se cuente con un domicilio o apartado postal o la persona tenga su sede de dirección efectiva o principal en dicha jurisdicción, se constituya en la misma, se celebre o regule cualquier otra figura jurídica similar, creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero de conformidad con la legislación de tal jurisdicción. Las personas morales ubicadas en una jurisdicción de baja imposición fiscal que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, no se considerarán como una inversión a que se refiere esta artículo.

No estarán a lo dispuesto en este artículo, las inversiones indirectas en una jurisdicción de baja imposición fiscal cuando se interpongan personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, en países cuyas legislaciones obliguen a anticipar la acumulación de los ingresos de jurisdicciones de baja imposición fiscal a sus residentes y el contribuyente cuente con la documentación que acredite que se anticipó dicha acumulación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dará a conocer una lista que contenga los países que incluyen en su legislación las disposiciones a que se refiere este párrafo.

Tampoco se considerarán inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, las que estén representadas por una participación indirecta promedio por día que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de estas inversiones o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos, ya sea

directamente o por interpósita persona. Para estos efectos se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene influencia en la administración y control de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Para la determinación del control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas o personas vinculadas, en los términos del artículo 64-A de esta Ley y de las fracciones I, II y VIII del artículo 68 de la Ley Aduanera, respectivamente, ya sean residentes en México o en el extranjero.

Para efectos de esta Ley, se considerará que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de sus inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuando la proporcione en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Del contenido del precepto legal antes transcrito, se puede desprender lo que para efectos de las disposiciones fiscales en vigor, se deberá entender como inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, así como los casos de excepción a las mismas.

A continuación, analizaremos las diversas características que deberá revestir una inversión para poder ser considerada como constitutiva de una inversión en dicho tipo de jurisdicciones.

III.- INVERSIONES QUE SE PUEDEN CONSIDERAR EFECTUADAS EN UNA JURISDICCION DE BAJA IMPOSICION FISCAL.

Dentro del mencionado artículo 5-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se contienen, concretamente en su primer párrafo, aquellos tipos de

inversiones que en el caso de los contribuyentes mexicanos se podrán considerar realizadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, dicho artículo en su parte conducente establece lo siguiente :

“Art.5-B.- En los casos a que se haga referencia a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se entenderán incluidas las que se realicen de manera directa o indirecta en sucursales, personas morales, bienes inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión y cualquier forma de participación en entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en dichas jurisdicciones, inclusive las que se realicen a través de interpósita persona.”

De acuerdo con el contenido del primer párrafo del artículo 5-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta anteriormente transcrito, podemos desprender que las inversiones que podrán considerarse efectuadas en una jurisdicción de baja imposición fiscal son las siguientes :

1.- Las realizadas por el contribuyente en forma directa :

Esto es, aquellas efectuadas en dicho tipo de jurisdicciones por el contribuyente mismo, y aquéllas que en forma directa mantenga en tales jurisdicciones a través de cualquiera de las diversas clases de inversiones y vehículos a que hace referencia el propio artículo en comento.

2.- Las realizadas por el contribuyente en forma indirecta:

Esto es, aquellas realizadas mediante la interposición de algún vehículo de cualquier clase, tal y como lo podría ser cualquier tipo de entidad, fideicomiso, asociación en participación etc....

3.- Las realizadas a través de sucursales :

Las realizadas en este tipo de jurisdicciones mediante dependencias o agencias del contribuyente, esto es, mediante entidades sin personalidad jurídica propia que forman parte integral de la matriz del contribuyente de la cual dependen, que se encuentren establecidas en dichas jurisdicciones, con el objeto de aumentar el radio de acción de dicho contribuyente,³⁵ lo que podría interpretarse, en términos del contenido del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como un establecimiento permanente.

4.- Las realizadas mediante personas morales :

En relación a las inversiones que se realicen a través de personas morales, se deberán entender, en términos de lo preceptuado por el artículo 5 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aquellas realizadas mediante cualquier tipo de sociedad mercantil, instituciones de crédito o sociedades o asociaciones civiles, constituidas en términos de la legislación local o federal común, según sea el caso.

Hasta el ejercicio fiscal de 1998, se hacía la distinción dentro del texto del artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su tercer párrafo, de "*personas morales ya sea que formen o no parte del sistema financiero*", sin embargo, dicho distingo desaparece en la actual redacción del artículo 5-B, vigente a partir del primero de enero de 1999.

A pesar de que ya no existe la distinción mencionada en párrafos anteriores, consideramos importante mencionar, en relación al concepto de sistema financiero a que hacía referencia el artículo 5 de la citada Ley hasta 1998, que este concepto no se encuentra específicamente definido

³⁵ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo III

por alguna disposición legal, sin embargo. en opinión de Miguel Acosta Romero, este sistema se integra básicamente por las instituciones de crédito y los intermediarios financieros no bancarios, entre los que se encuentran las compañías aseguradoras y afianzadoras, casas de bolsa y sociedades de inversión, así como por las organizaciones auxiliares del crédito.³⁶

Asimismo, en relación a dicho concepto, tenemos que el artículo 7-B, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su último párrafo el concepto de sistema financiero para efectos del cálculo de la ganancia o pérdida inflacionaria, siendo dicho artículo en su parte conducente del tenor literal siguiente :

Art. 7-B.- ...

Para los efectos de esta fracción, se entenderá que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado que sean residentes en México o en el extranjero

...”

De acuerdo con lo anterior, podemos considerar que el sistema financiero, se integra, entre otros, por los siguientes tipos de instituciones :

- a) Instituciones de Banca Múltiple ;
- b) Instituciones de Banca de Desarrollo ;
- c) Grupos Financieros ;
- d) Sociedades Financieras de Objeto Limitado ;
- e) Filiales de Bancos extranjeros ;
- f) Sociedades de Inversión ;

* Nuevo Derecho Bancario Pág. 167

- g) Organizaciones Auxiliares del Crédito previstas por la Ley General de Organizaciones Auxiliares del Crédito ;
- h) Organizaciones Auxiliares del Crédito previstas por otras leyes distintas a la mencionada en el inciso inmediato anterior ;
- i) Oficinas Internacionales de Bancos ;
- j) Intermediarios financieros ;
- k) Intermediarios financieros no bancarios.³⁷

Consideramos que resulta acertado el que se haya eliminado la distinción antes mencionada, toda vez que la misma resulta inútil en el entendido que todas las instituciones antes referidas, las cuales constituyen el sistema financiero son, en última instancia, sociedades mercantiles, las cuales quedan comprendidas dentro de la categoría de personas morales.

En los anteriores términos, consideramos que se deberá entender que cualquier tipo de participación en todo tipo de personas morales puede, en un momento determinado, ser considerada como constitutiva de una inversión en una jurisdicción de baja imposición fiscal.

5.- Las realizadas mediante la tenencia de acciones :

En relación a este tipo de inversiones se habrá de estar a lo dispuesto por el artículo 5 en su segundo párrafo, el cual en su parte conducente establece :

“Art.5.- ...

En los casos en que se haga referencia a acciones se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en

³⁷ Idem

materia de inversión extranjera ; asimismo, cuando se haga referencia accionistas, quedaran comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere esta párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas."

Conforme a lo dispuesto por dicho párrafo, podemos desprender que se considerará inversión en paraísos fiscales mediante la tenencia accionaria lo siguiente :

- a) **Acciones.-** Entendidas como la participación en el capital social de una sociedad, documentada mediante, títulos de crédito representativos de partes alícuotas del capital social de dicha sociedad, debiéndose considerar para tal efecto tanto las nominativas como aquellas al portador.³⁸
- b) **Partes sociales.-** Esto es, el conjunto de derechos de cada socio, cuyo valor estará en proporción a la aportación de cada uno, en aquellas sociedades cuyo capital social no se encuentra documentado en acciones ³⁹
- c) **Participaciones en asociaciones civiles.-** Por estas, se deberá considerar el valor de las aportaciones de los socios o asociados, las cuales podrán ser, en términos del artículo 2686 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federa, tanto en bienes como en servicios o en su caso mixtas.
- d) **Certificados de participación ordinarios.-** Dichos certificados son títulos valor emitidos en serie por instituciones de crédito autorizadas para realizar operaciones fiduciarias que confieren a su tenedor el derecho a los rendimientos, a una cuota de propiedad o titularidad o a los rendimientos, o una cuota del importe de venta de los bienes o derechos que conforman dicho fideicomiso ⁴⁰.

³⁸ Raúl Cervantes Ahumada, Títulos y Operaciones de Crédito, Editorial Herrero

³⁹ Mantilla Molina, Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, Vigésimo Cuarta Edición, México 1985 Pág 293

⁴⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, Novena Edición, Mexico, 1996 Tomo I Pág.. 454 y 455

De acuerdo con el contenido del artículo 228 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, dichos títulos representan :

Derecho a una parte alícuota de los frutos o rendimientos de los valores, derechos o bienes de cualquier clase que tenga en fideicomiso irrevocable para ese propósito la sociedad fiduciaria que los emita :

El derecho a una parte alícuota del producto neto que resulte de dichos bienes, derechos o valores ; y

El derecho a una parte alícuota del derecho de propiedad o de la titularidad de esos bienes , derechos o valores. ⁴¹

6.- Las realizadas en bienes inmuebles:

Esto es, aquellas realizadas en bienes que por su naturaleza se imposibilita su traslado, tal como lo sería el caso de edificaciones y terrenos, asimismo, en términos de las disposiciones del derecho común aplicables, como lo sería el caso de aquellos que por su destino son considerados por la ley como inmuebles, aun cuando por su propia naturaleza sean bienes muebles (750 C.Civil).

7.- Las realizadas mediante la tenencia de cuentas bancarias o cuentas de inversión :

En relación a este tipo de inversiones, consideramos que se pretende incluir tanto a las inversiones realizadas o mantenidas a través de instituciones de crédito (Bancos), como aquellas realizadas o mantenidas mediante otro tipo de entidades no bancarias, como lo podrían ser, entre otras, casas de bolsa o sociedades de inversión.

⁴¹ Las Instituciones Fiduciaria y el Fideicomiso en Mexico Banco Mexicano Somex, S.A. de C V Primera Edición, Mexico, 1982 Pág. 582

8.- Las realizadas mediante cualquier otra forma de participación que tenga el contribuyente en fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica constituida conforme a derecho extranjero.

En relación a este tipo de inversión, consideramos que en los tres casos contemplados, esto es, fideicomisos, asociaciones en participación y fondos de inversión, constituyen únicamente contratos que pueden derivar en la existencia de unidades económicas sin personalidad jurídica.

A continuación, haremos una breve reflexión sobre las características de cada uno de estos.

a) Fideicomisos.- La figura jurídica del fideicomiso, se encuentra regulada por el artículo 346 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, precepto que establece: *“ en virtud del fideicomiso, el fideicomitente, destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendado la realización de ese fin a una institución fiduciaria”*.

El fideicomiso, es un acuerdo de voluntades entre fideicomitente y fiduciario, según la definición de convenio, contenida en el artículo 1792 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.⁴²

Por virtud de ser únicamente un convenio, aún cuando representa una unidad económica distinta de sus miembros, el fideicomiso carece de personalidad jurídica.

b) Asociación en Participación.- La asociación en participación, según la define el artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es un contrato por virtud del cual una persona concede a otra u otras que le aportan bienes o servicios una participación en las utilidades o en las

⁴² Jorge Sainz Alarcón. Asociación En Participación y Fideicomiso Empresarial. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. Evento Anual, Mayo de 1996 Pág.. 48

pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.

La mayor parte de los tratadistas coinciden en que el contrato de asociación en participación es de carácter simplista, cuya naturaleza aunque esencialmente es la de un contrato de sociedad, tiene grandes diferencias con éstas, e incluso no es reconocida como tal por el ordenamiento anteriormente mencionado, mismo que lo regula y que no lo clasifica dentro de su artículo 1 como uno de las sociedades a las cuales reconoce.⁴³

En el contrato de asociación en participación, el contrato nace y produce sus efectos en la esfera interna de los participantes, sin crear una nueva persona, por lo que se rige sobre todo por las convenciones, términos y condiciones acordadas por las partes contratantes⁴⁴

c) Fondos de Inversión.- Los fondos de inversión, son un tipo de institución de inversión colectiva inmobiliaria que no se encuentra reconocida por nuestro derecho⁴⁵.

Para José Prats Esteva, una institución de inversión colectiva es : "Toda organización que tenga por objeto exclusivo la compra y gestión por cuenta de sus asociados o partícipes, de una cartera de valores mobiliarios (o inmobiliarios en su caso) , aplicando los principios de división, limitación y reparto de riesgos y reduciendo al máximo las operaciones de tipo especulativo y aleatorio."⁴⁶

Una vez definido lo que se puede entender como una institución de inversión colectiva, analizaremos lo que la doctrina considera como fondos de inversión.

⁴³ Idem Pág. 14

⁴⁴ Idem Pág . 15

⁴⁵ Acosta Romero Op Cit Pág 982-985

⁴⁶ Idem

En el Derecho Español esta figura se considera como " la puesta en común de un conjunto de valores que constituyen un patrimonio afectado al cumplimiento de la finalidad inversora" ⁴⁷.

Por su parte, Prats lo define como " Aquellas instituciones que concentran el dinero de diversos ahorradores y lo invierten por cuenta y a beneficio de estos, entre un amplio y selecto grupo de valores, sin pretender en ningún caso, la influencia en las sociedades en las que participa" ⁴⁸.

La participación en este tipo de entidades se documenta mediante "participaciones", que no representan títulos de crédito, y que únicamente certifican el derecho de propiedad del partícipe sobre una parte alícuota del activo del fondo, y el de recibir los resultados y la información correspondiente ⁴⁹.

De acuerdo con la legislación de diversos países, entre los que podemos citar a Francia y a los Estados Unidos, dichos fondos de inversión pueden no constituir personas jurídicas, razón por la cual en ciertos casos carecerán de personalidad.

Consideramos que la parte conducente del artículo 5-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se refiere a este tipo de entidades, esto es, a aquellos casos en que las mismas no tienen personalidad jurídica sino que únicamente, al igual que en los casos del fideicomiso y la asociación en participación, representan una unidad económica sin personalidad jurídica.

Estas unidades económicas sin personalidad jurídica, son en opinión de Ernesto Flores Zavala "*un conjunto de varias personas que sin constituir una persona moral en los términos de derecho privado, unen sus patrimonios o explotan en conjunto determinada fuente de riqueza, en tal forma, que su actividad económica reunida sea algo distinto de la actividad económica de cada una individualmente considerada.*" ⁵⁰

⁴⁷ Idem

⁴⁸ Idem

⁴⁹ Idem Pág 986

⁵⁰ Ernesto Flores Zavala Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México 1989
Pág. 68

9.- Las realizadas a través de interpósita persona.

Por lo que se refiere al concepto de interpósita persona que utiliza la ley en su artículo 5-B, podemos considerar como válido el concepto utilizado por el tratadista Enrique Calvo Nicolau en sus comentarios a la reforma fiscal para 1997, en que se trata de la hipótesis en que una persona que aparenta obrar por su propia cuenta, interviene en un acto jurídico por encargo de otra persona ⁵¹.

El sentido gramatical de la expresión "interpósita persona", lo define el Diccionario de Real Academia de la Lengua Española de la siguiente manera:

"interpósita persona. loc. lat. Der. Persona que, aparentando obrar por cuenta propia, interviene en un acto jurídico por encargo y en provecho de otro."

⁵²

A continuación se transcribe un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre dicho concepto:

"INTERPOSITA PERSONA. (SIMULACIÓN). La noción de persona interpósita, hace referencia a la simulación en los negocios jurídicos. Se trata en efecto, de una de las formas en que se realiza esa simulación. Siguiendo la doctrina expuesta por Ferrar, en su monografía titulada "La Simulación de los Negocios Jurídicos", puede decirse que para que un negocio se considere simulado, debe reunir,

⁵¹ Enrique Calvo Nicolau. Comentarios a la Reforma Fiscal para 1997. Editorial Themis. Mexico 1997
Pág. 8

⁵² Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

primero, una declaración deliberadamente disconforme con la intervención, segundo, que sea concertada de acuerdo entre las partes, y tercero, que tienda a engañar a terceras personas. Lo más característico en el negocio simulado, es, empero, la divergencia intencional entre la voluntad y la declaración. La simulación puede realizarse bajo diferentes formas: o se simula la existencia del negocio, (caso de simulación absoluta), o se simula su naturaleza, (caso de simulación relativa), o se simula la persona de los contratantes (caso de interposición). En los tres casos la simulación entraña una contradicción deliberada y consciente entre lo pedido, lo declarado y realizada con el fin de producir una apariencia que engaña a los terceros. Ahora bien, con base en los anteriores elementos puede definirse la simulación como "la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para conducir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo". Ahora, volviendo al estudio de la noción de persona interpósita, tenemos que, en realidad, esta noción no es unitaria, sino que existen dos categorías de personas interpósitas, personas interpósitas reales o "testaferros". La figura del testaferro se presenta en diversos casos, pero fundamentalmente en aquél en que las partes queriendo realizar un negocio jurídico serio, tratan, sin embargo, de ocultar la identidad de alguna de ellas. El testaferro se caracteriza en esta forma, como una persona interpósita, de carácter ficticio, cuyo fin es disfrazar al verdadero contratante que quiere permanecer oculto. Claramente se desprende de aquí que este procedimiento

constituye una forma especial de simulación que puede tener por objeto el que las partes se sustraigan al conocimiento de los terceros o de la ley."

Amparo Administrativo en Revisión.- Columbia Holding Corporation, 29 de julio de 1942, 5 votos.

Tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación, 5a. Epoca, Tomo LXXIII, página 2564.

En términos de la definición gramatical y del criterio judicial antes transcrito, desprendemos que la figura de la interpósita persona requiere la concurrencia de los siguientes elementos:

- 1.- Declaración disconforme con la intervención (voluntad real);
- 2.- Concertación entre las partes;
- 3.- Propósito de engañar a terceras personas.

Acorde a lo precedente, consideramos que la disposición pretende evitar prácticas ilegales que tengan como propósito mostrar de manera formal a cierto (s) sujeto (s) como titular (es) de inversiones, aun cuando en la realidad, el auténtico titular sea un inversionista diverso.

10.- Las realizadas mediante la interposición de alguna sociedad, entidad o fideicomiso, residente en una jurisdicción distinta de las previstas como de baja imposición fiscal (inversión indirecta) :

En relación a este tipo de inversiones, resulta pertinente mencionar que una de las formas mas comunes para realizar o mantener inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, es a través, o bien de un vehículo residente en una jurisdicción distinta de éstas, el cual se encuentra

encargado de realizar, o bien por si mismo tener la inversión en dicho tipo de jurisdicciones.

Este tipo de inversión, aunque indirecta, también se debe considerar como constitutiva de una inversión en jurisdicciones de baja imposición fiscal. no obstante, existen diversos casos en los que a pesar de la existencia de dicho tipo de inversiones, no se considerarán como tales. mismos que mas adelante analizaremos.

IV.- UBICACIÓN EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL.

Una vez analizado el concepto de aquellas inversiones que se considerarán efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, procederemos a analizar, en qué casos se considerará que las mismas se encuentran efectivamente ubicadas en dicho tipo de jurisdicciones.

Sobre este particular, es pertinente mencionar que en las diversas reformas que entraron en vigor en el ejercicio fiscal de 1997, en materia de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, no existía una definición clara de lo que debería entenderse por el concepto de "ubicación" que se comprendía dentro del mencionado artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al referirse a "sociedades, entidades o fideicomisos", ya que este concepto denota una idea de corporeidad, misma que resulta de difícil aplicación a sociedades, entidades o fideicomisos, los cuales no pueden ser considerados como entes corpóreos, sino únicamente como meras ficciones de derecho, o bien como contratos, los cuales, es claro, no pueden tener una presencia o manifestación concreta.

En relación a dicho concepto, tenemos que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española establece lo siguiente ⁵³:

⁵³ Idem

"ubicación. f. Acción y efecto de ubicar o ubicarse.

° 2. Lugar en que está ubicada una cosa.

ubicar. (Del lat. ubi, en donde.) intr. Estar en determinado espacio o lugar. Ú. m. c. prml. ° 2. tr Amér. Situar o instalar en determinado espacio o lugar."

Como se aprecia de las definiciones antes transcritas el concepto "ubicado" se refiere naturalmente a objetos o cosas con entidad física, que al ocupar un lugar en el espacio, se dice que están, precisamente, ubicados en dicho lugar.

El problema que se presentaba en el caso de inversiones en las mencionadas jurisdicciones de baja imposición fiscal es que ni las "sociedades", ni las "entidades", ni los "fideicomisos" pueden revestir tal característica de corporeidad que permita definir su ubicación, situación o localización, toda vez que las mismas, no son entes físicos, sino abstracciones del derecho que permiten dar unidad conceptual a las agrupaciones humanas como si fueran personas, reconociéndose por medio de dicha abstracción la existencia de una unidad,⁵⁴ a la que se le ha atribuido personalidad, sin que ello implique una existencia corpórea; y en el caso de los fideicomisos, sólo representan un acuerdo de voluntades,⁵⁵ o un contrato de naturaleza mercantil⁵⁶ que carece de personalidad jurídica, y más aún de cualquier tipo de corporeidad.

Sin embargo, resulta evidente que el legislador, al aplicar el concepto a "sociedades, entidades o fideicomisos", no lo hizo en atención a su localización o espacio físico geográfico, dado que ello implicaría la corporeidad de los mismos, sino que, por el contrario, la ubicación de estos conceptos se refiera necesariamente a un concepto análogo.

⁵⁴ Ignacio Galindo Garfias, Derecho Civil. Edit. Porrúa, Undécima Edición, Mexico, 1991, Pag.322 y sig.

⁵⁵ Jorge Sainz Alarcón Op. Cit Pág.. 48

⁵⁶ Oscar Vázquez del Mercado Contratos Mercantiles. Edit. Porrúa. Quinta Edición. Mexico 1994 Pág 513

En efecto, ante la indefinición del significado preciso de una "sociedad, entidad o fideicomiso" ubicado en un determinado lugar, se requiere integrar e interpretar la norma legal respectiva para poder estar en posibilidad de resolver su alcance y significación.

De esta suerte, a partir de una interpretación armónica de las diversas disposiciones, así como del espíritu de la reforma en cuestión, se podía considerar que de acuerdo con el texto en vigor para el ejercicio de 1997, el concepto de "ubicado", se debía entender referido a alguno de las siguientes situaciones :

- (i) Que la sociedad, entidad o fideicomiso esté constituido o celebrado conforme a la legislación de dicha jurisdicción;
- (ii) Que deba tener efectos jurídicos en el territorio comprendido bajo dicha jurisdicción;
- (iii) Que su domicilio legal o convencional esté localizado en dicha jurisdicción;
- (iv) Que sus activos se encuentren en dicha jurisdicción; o bien.
- (v) Que su administración principal esté localizada en tal jurisdicción

Dicho concepto, fue especificado para el ejercicio fiscal de 1997, mediante algunas reglas contenidas en la Resolución Miscelánea vigente en el citado ejercicio.

Sin embargo, derivado de la indefinición de tal concepto, para el ejercicio fiscal de 1998 se especificaron, mediante una reforma al mencionado artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aquellos caso en que se consideraría que efectivamente una inversión se encontraba ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, estableciéndose en el citado artículo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo siguiente "se considera que una sociedad, entidad o fideicomiso esta ubicado en una jurisdicción

de baja imposición fiscal cuando tenga una presencia física o cuente con un domicilio o apartado postal en dicha jurisdicción.”

Posteriormente, para el ejercicio fiscal de 1999, se adicionan algunas hipótesis al concepto de ubicación para efectos de la determinación de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, mismas que se encuentran contempladas por el nuevo artículo 5-B, el cual en su tercer párrafo establece lo siguiente:

Para efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considera que una inversión esta ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, cuando tenga presencia física, cuando las cuentas o inversiones de cualquier clase se encuentren en instituciones financieras situadas en dicha jurisdicción, se cuente con un domicilio o apartado postal o la persona tenga su sede de dirección efectiva o principal en dicha jurisdicción, se constituya en la misma, se celebre o regule cualquier otra figura jurídica similar, creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero de conformidad con la legislación de tal jurisdicción. Las personas morales ubicadas en una jurisdicción de baja imposición fiscal que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, no se considerarán como una inversión a que se refiere esta artículo.

De acuerdo al contenido del párrafo anteriormente transcrito, consideramos que las entidades, sociedades o fideicomisos podrán considerarse ubicados en dichas jurisdicciones, entre otros, en los siguientes casos :

- a) Tenga una presencia física.- En relación a esta hipótesis, consideramos que la entidad, sociedad o fideicomiso se considerará que cuenta con una presencia física en los siguientes casos :

- i.- Cuento con una sucursal o agencia domiciliada en dicha jurisdicción ;
 - ii.- Cuento con un agente o representante en dicha jurisdicción ;
 - iii.- Sus activos se encuentren ubicados en dicha jurisdicción ;
- b) Cuento con un domicilio.- Esta hipótesis solo resultará aplicable a las sociedades o entidades que cuenten con personalidad jurídica, ya que el domicilio es uno de los atributos de la personalidad que también resultan aplicables a las personas jurídicas ⁵⁷, consecuentemente no siendo aplicable para los fideicomisos, toda vez que, como ya se mencionó anteriormente, estos únicamente constituyen convenios, carentes de personalidad jurídica.

Conforme al contenido del artículo 33 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, en el caso de las personas jurídicas, se considerará su domicilio aquel donde se encuentre establecida la administración de la misma, esto es, el lugar donde se encuentre la sede de dicha sociedad o entidad. ⁵⁸

- c) Cuento con un apartado postal en dicha jurisdicción.
- d) Las cuentas o inversiones se encuentren en instituciones financieras situadas en dicho tipo de jurisdicciones.
- e) Se tenga la sede de dirección efectiva o principal en dicha jurisdicción.
- f) Se celebre o rija de acuerdo con la legislación de dicha jurisdicción.

En los anteriores términos, podemos considerar que en aquellos casos en que se actualice alguna de las hipótesis antes mencionadas, podrá considerarse que una inversión se encuentra efectivamente ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal.

⁵⁷ Ignacio Galindo Garfias Op Cit. Pág. 318 y 336

⁵⁸ Idem 362

V.- EXCEPCIONES

Desde que apareció el régimen aplicable a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se contemplaron diversos casos de excepción a las mismas. Entre dichos casos, se contemplaban por ejemplo aquellas realizadas mediante personas morales cuyas acciones estuvieran colocadas entre el gran público inversionista, o bien las realizadas de manera indirecta mediante sociedades, entidades o fideicomisos en los que no se tuviera el control efectivo de los mismos.

Posteriormente, para el ejercicio fiscal de 1998, se conservaron en términos generales las mismas excepciones que para el ejercicio de 1997.

No obstante, para el ejercicio de 1999 se dieron diversas reformas en este sentido, desapareciendo algunos de los casos de excepción previstos en los dos ejercicios anteriores.

Actualmente, los tercero, cuarto y quinto párrafos del artículo 5-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecen los casos en que no se considerará como tales a las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Dicho artículo, en su parte conducente, establece lo siguiente:

Para efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considera que una inversión esta ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, cuando tenga presencia física, cuando las cuentas o inversiones de cualquier clase se encuentren en instituciones financieras situadas en dicha jurisdicción, se cuente con un domicilio o apartado postal o la persona tenga su sede de dirección efectiva o principal en dicha jurisdicción, se constituya en la misma, se celebre o regule cualquier otra figura jurídica similar, creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero de conformidad con la legislación de tal

jurisdicción. Las personas morales ubicadas en una jurisdicción de baja imposición fiscal que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, no se considerarán como una inversión a que se refiere esta artículo.

No estarán a lo dispuesto en este artículo, las inversiones indirectas en una jurisdicción de baja imposición fiscal cuando se interpongan personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, en países cuyas legislaciones obliguen a anticipar la acumulación de los ingresos de jurisdicciones de baja imposición fiscal a sus residentes y el contribuyente cuente con la documentación que acredite que se anticipó dicha acumulación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dará a conocer una lista que contenga los países que incluyen en su legislación las disposiciones a que se refiere este párrafo.

Tampoco se considerarán inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, las que estén representadas por una participación indirecta promedio por día que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de estas inversiones o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos, ya sea directamente o por interpósita persona. Para estos efectos se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene influencia en la administración y control de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Conforme al contenido de los párrafos anteriormente transcritos, podemos desprender que en ciertos casos, no se considerarán como tales a ciertos tipos de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Dichos casos son los siguientes :

a) Sean personas morales ubicadas en dicho tipo de jurisdicciones que se hayan constituido de conformidad con la legislación mexicana.

b) Cuando el vehículo interpuesto (sociedad, entidad, fideicomiso etc....), se ubique en una jurisdicción que cuente con una legislación que obligue a sus residentes a anticipar la acumulación de ingresos provenientes de jurisdicciones de baja imposición fiscal.

La lista de los países a que se refiere el párrafo anterior se encuentra comprendida dentro del Anexo 10 de la Resolución Miscelánea para 1999.

Es pertinente destacar que hasta el ejercicio fiscal de 1998, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecía como uno de los casos en que no se consideraría una inversión en jurisdicciones de baja imposición fiscal que el vehículo interpuesto se ubicara en un país que contara con legislación en materia de sociedades extranjeras controladas, aún cuando no cumpliera con el requisito de porcentaje a que hacía referencia el artículo 5 de dicha ley.

En el derecho mexicano, no existe una definición específica de lo que deberá entenderse por sociedades extranjeras controladas, sin embargo, el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo que se deberá entender por "sociedad controlada" para efectos fiscales mexicanos.

Dicho artículo textualmente establece lo siguiente:

"Para los efectos de esta Ley se consideran sociedades controladas aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean

propiedad, ya sea en forma directa, indirecta, o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este párrafo será aquella que tenga la controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora”.

En los anteriores términos, podemos desprender que una sociedad controlada será aquella en la que más del 50% de sus acciones con derecho a voto sea propiedad, directa o indirectamente de una misma empresa controladora.

Por otra parte, en el derecho norteamericano el término sociedades extranjeras controladas, o “Controlled Foreign Entities”, se define como : “Cualquier sociedad extranjera en la que más del cincuenta por ciento del poder de voto total y combinado, de todo tipo de acciones con derecho a voto, o el total del valor de las acciones de la sociedad, sea propiedad de accionistas norteamericanos, en cualquier día, durante el ejercicio fiscal de la sociedad extranjera. Para efectos de esta definición, un accionista norteamericano es cualquier persona de nacionalidad norteamericana o radicada en los Estados Unidos que sea propietaria, o se considere como titular del diez por ciento o mas del poder de votación total combinado de cualquier tipo de acciones con derecho a voto de la sociedad extranjera. La tenencia accionaria directa, indirecta y constructiva será considerada para tal efecto”⁵⁹

Asimismo, si más del diez por ciento del total de las acciones de una sociedad son propiedad de una persona de nacionalidad norteamericana, o de partes relacionadas de nacionalidad norteamericana, se considerará que la sociedad es una sociedad extranjera controlada.⁶⁰

Actualmente, el caso de excepción similar al previsto hasta 1998 lo constituye, como ya se mencionó. que los vehículos interpuestos se

⁵⁹ Blacks Law Dictionary, Pág. 229

⁶⁰ Goldstein Op Cit. Pág 108 y 109

encuentren en jurisdicciones que obliguen a anticipar la acumulación de los ingresos derivados de este tipo de jurisdicciones.

c) Otro caso en se considerará que las inversiones realizadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal no califican como tales para efectos fiscales, se presenta cuando la participación indirecta promedio por día del contribuyente no le permite tener el control efectivo de estas inversiones o bien influir en la administración o control de la entidad extranjera.

VI.- PRESUNCIONES

Por otra parte, dentro del citado artículo 5-B de la Ley en comento, se establecen diversas presunciones relacionadas con la tenencia o titularidad de las inversiones anteriormente mencionadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Sobre este particular, tenemos que los segundo y quinto párrafos del citado artículo establecen en su parte conducente :

Se presume, salvo prueba en contrario, que son transferencias a cuentas de una persona residente en México, las transferencias provenientes de cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar, efectuadas u ordenadas por dicha persona residente en el país, a cuentas de depósito, inversión ahorro o cualquier otra similar en instituciones financieras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Para efectos de este párrafo se considera que son inversiones en cuentas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal de dicha personas, entre otros casos, cuando las cuentas referidas sean propiedad o beneficien a las personas mencionadas en la fracción II del artículo 140 de esta Ley, o a su apoderado, o cuando estas personas aparezcan como titulares o cotitulares de las mismas, como

beneficiarios, apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.

...
Tampoco se considerarán inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, las que estén representadas por una participación indirecta promedio por día que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de estas inversiones o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos, ya sea directamente o por interpósita persona. Para estos efectos se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene influencia en la administración y control de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Según se desprende de los párrafos antes transcritos, son dos los casos en que existirán presunciones en relación a la tenencia de inversiones en paraísos fiscales.

Cabe destacar que ambos tipos de presunción previstos por dicho precepto son presunciones iuris tantum, esto es, que admiten prueba en contrario.

Dichos casos son los siguientes :

a) Presunción de que en el caso de transferencias efectuadas a cuentas en instituciones financieras residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal de cuentas en instituciones de crédito nacionales, la cuenta receptora es de la titularidad de quien hizo la transferencia.

Como se mencionó anteriormente, dicha presunción es susceptible de prueba en contrario, por lo que a efecto de desvirtuar la aplicación de la presunción, el contribuyente titular de la cuenta deberá contar con los elementos probatorios que le permitan acreditar que la cuenta receptora

(en un paraíso fiscal) no es de su titularidad, ni de las personas a que se refiere el artículo 140 fracción II de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que podría acreditar con una constancia expedida por la institución de crédito respectiva en la que se hiciera constar esta situación.

Adicionalmente, debe recordarse que el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación presume, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligados a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.

Continúa el segundo párrafo en análisis disponiendo que se considera que el contribuyente es titular de la cuenta entre otros casos, cuando las personas mencionadas en la fracción II del artículo 140 de la Ley, es decir, su cónyuge, concubino (a), y ascendientes o descendientes en línea recta, o su apoderado, aparezcan como titulares o cotitulares de la misma, o como beneficiarios, apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.

b) Presunción en el caso de inversiones indirectas, esto es, aquellas realizadas mediante la interposición de un vehículo residente en una jurisdicción distinta de un paraíso fiscal, cuando el contribuyente tiene una participación indirecta promedio por día en dicho vehículo que efectivamente le permite influir en la administración y control de dicha entidad, de manera tal que efectivamente se encuentre posibilitado para decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos, ya sea en forma directa o bien mediante interpósita persona.

Al igual que en el caso anterior, dicha presunción admite prueba en contrario, por lo que, en su caso, el contribuyente podrá desvirtuar tal presunción.

B) Obligación de acumular los ingresos representados por las utilidades no distribuidas de entidades de jurisdicciones de baja imposición fiscal (artículos 17 A y 74 A de la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA).

I.- PERSONAS MORALES, ARTÍCULO 17 A.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales deben acumular la totalidad de los ingresos que obtengan en su ejercicio fiscal, ya sea que éstos sean en efectivo, bienes, servicio, crédito o de cualquier otro tipo .

Hasta antes de las reformas en materia de paraísos fiscales, vigentes a partir de 1997, las personas morales y físicas que tuvieran inversiones en sociedades o entidades del extranjero, debían reconocer como ingresos acumulables, los obtenidos con motivo del pago de dividendos o distribución de utilidades, reducción de capital o liquidación de dichas entidades.⁶¹

En consecuencia, los ingresos obtenidos, así como las utilidades generadas no distribuidas (retenidas) se consideraban de la titularidad de la entidad del extranjero, y por ende, no constituían un concepto acumulable por el accionista o beneficiario de la misma, sino hasta su distribución efectiva, momento en el cual se presentaría claramente un incremento en su capacidad contributiva.⁶²

Sin embargo, a partir del ejercicio fiscal de 1997, y derivado de las reformas efectuadas a los artículos 17 fracción XI y 74 noveno a décimo segundo párrafos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se dio una importante variante en lo que se deberá considerar como ingreso objeto

⁶¹ Herbert Bettinger Barrios Paraisos Fiscales, Edit. ISEF, Pág. 59

⁶² Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1997, Ortiz, Sainz y Tron, S.C. Pág. 27

de gravamen, cuando éste provenga de algún tipo de inversión en alguna de las jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal.⁶³

A partir de dicho año se estableció que se deberá considerar como ingreso objeto de gravamen el resultado fiscal de la sociedad, entidad o fideicomiso, no obstante que no haya sido distribuida la utilidad o el dividendo correspondiente, lo que deriva en una reglamentación especial y por lo tanto diferente a la generalidad, en los casos de inversiones efectuadas en jurisdicciones consideradas de baja imposición fiscal.⁶⁴

Posteriormente, para el ejercicio fiscal de 1998, dicho precepto sufre algunas modificaciones, especificándose que dichos ingresos deberían ser acumulados siempre y cuando no hubieran sido acumulados con anterioridad, evitándose la posibilidad de que pudieran acumularse en más de una ocasión un mismo ingreso.⁶⁵

Ahora bien, para el ejercicio fiscal de 1999 se adiciona un artículo 17 A, dentro del que se contempla el régimen relativo a la acumulación de ingresos derivados de inversiones mantenidas o conservadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Dicho precepto contiene una gran cantidad de normas diversas a las originalmente contempladas por el artículo 17, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que hasta el ejercicio fiscal de 1998 regulaba la acumulación de ingresos derivados de este tipo de inversiones.

Sin embargo, y no obstante las diferencias existentes entre el contenido del actual artículo 17 A y el artículo 17, fracción XI vigente en 1998, sigue existiendo, al igual que en los ejercicios anteriores, una regulación especial, por lo que se refiere al momento de acumulación del ingreso derivado de este tipo de jurisdicciones, ya que obliga al contribuyente a

⁶³ Herbert Bettinger Op. Cit Pág. 59

⁶⁴ Ídem

⁶⁵ Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1998. Ortiz, Sainz y Tron. S.C. Pag. 27

considerar de manera aislada los ingresos obtenidos de inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

El precepto que prevé dicha reglamentación especial para el ejercicio de 1999, en el caso de personas morales, es el artículo 17 A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que establece lo siguiente :

Art.17 A.- Para los efectos de este Título se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio derivados de las inversiones a que se refiere el artículo 5-B de esta Ley, ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en este Título, siempre que no se hayan gravado con anterioridad, aun en el caso que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en territorio nacional.

Los ingresos gravables a que se refiere esta artículo se determinaran cada año de calendario y no se acumularan a los demás ingresos del contribuyente, inclusive para los efectos de los artículos 12 y 12 A de esta Ley. El impuesto que corresponda a los mismos se enterará conjuntamente con la declaración anual. Se considera que las inversiones a que se refiere esta artículo obtienen sus ingresos en las fechas a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.

Cuando los contribuyentes tengan a disposición de la autoridades fiscales la contabilidad de las

inversiones a que se refiere el artículo 5-B de esta Ley y presenten dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 58 de la misma, podrán disminuir proporcionalmente a su participación directa o indirecta promedio por día, las deducciones que correspondan a dichas inversiones de conformidad con lo previsto por este Título, de la totalidad de los ingresos gravables del ejercicio a que se refiere este artículo para determinar la utilidad o pérdida fiscal de las citadas inversiones en los términos del artículo 55 de esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente únicamente disminuirá dichas pérdidas de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes derivadas de las inversiones previstas en este artículo.

Para efectos de la determinación de los ingresos a que se refiere este artículo, el contribuyente considerará ingreso gravable la ganancia inflacionaria y el interés a favor sin restarle el componente inflacionario a que se refiere el artículo 7-B de esta Ley. No obstante lo anterior, podrá restar dicho componente a los intereses a favor y deducirá la pérdida inflacionaria, en términos del citado artículo, siempre que presente la declaración informativa mencionada anteriormente.

Las personas que tengan una inversión directa en una jurisdicción de baja imposición fiscal en la que no tengan el control efectivo o el control de su administración podrán pagar el impuesto en los términos de esta artículo hasta que perciban los ingresos, dividendos o utilidades correspondientes a dichas inversiones. Salvo prueba en contrario, se

presume que dichas personas tiene control en la mencionada inversión.

El impuesto se determinará aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, al ingreso gravable, utilidad fiscal o resultado fiscal, a que se refiere este artículo, según sea el caso.

El contribuyente llevará una cuenta de los ingresos, dividendos o utilidades provenientes de las inversiones que tenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal que estén a lo dispuesto por el artículo 5-B de esta Ley. Esta cuenta se adicionará con los ingresos gravables, utilidad fiscal o resultado fiscal de cada ejercicio, por los que se haya pagado el impuesto a que se refiere este artículo, y se disminuirá con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos por el contribuyente provenientes de las citadas inversiones adicionados de la retención que se hubiere efectuado por la distribución, en su caso, en dicha jurisdicción. Cuando el saldo de esta cuenta sea inferior al monto de dichos ingresos, dividendos o utilidades percibidos, el contribuyente pagará el impuesto por la diferencia aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior, que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir el ingreso gravado, la utilidad fiscal o resultado fiscal del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se perciban

ingresos, utilidades o dividendos con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se perciban los ingresos, dividendos o utilidades.

Las cantidades percibidas de una inversión ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal se consideran ingreso, utilidad o dividendo percibido de dicha inversión, conforme a lo previsto en este artículo, salvo prueba en contrario.

Los ingresos, dividendos o utilidades percibidos, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado en los términos de este artículo se adicionarán a la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de esta Ley.

Cuando el contribuyente enajene acciones de una inversión ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal se determinará la ganancia en los términos del párrafo segundo del artículo 19 de esta Ley. El contribuyente podrá optar por aplicar lo previsto en el artículo 19, como si se tratara de acciones emitidas por personas morales residentes en México, siempre que lleve la cuenta de los ingresos, dividendos o utilidades provenientes de las inversiones que tengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal, a que se refiere el séptimo párrafo del presente artículo por cada persona moral ubicada en la misma y al saldo de dicha cuenta para estos efectos, le disminuirá el impuesto pagado a que se refiere el párrafo anterior. Para calcular el monto de la diferencia a que se refiere la

fracción II del artículo antes citado se estará a los saldos de la cuenta antes mencionada. Para estos efectos se dará el tratamiento de cuenta de utilidad fiscal neta a la cuenta disminuida en los términos de este párrafo.

Tratándose de ingresos derivados de la disminución o reducción de capital de personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, el contribuyente deberá determinar el ingreso gravable en los términos de los artículos 120, fracción II y 121 de esta Ley. Para estos efectos el contribuyente llevará una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital y las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por cada accionista y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen a cada accionista.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido, desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación de cada accionista, a que se refiere este artículo, entre el total de acciones que tuviere cada uno de ellos de la persona moral, a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización

de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

No se considerarán ingresos gravables, en los términos de este artículo, los generados de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal en personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en jurisdicciones de baja imposición fiscal, siempre que los ingresos derivados de dichas inversiones provengan de la realización de actividades empresariales en tales jurisdicciones y al menos el 50% de los activos totales de estas inversiones consistan en activos fijos, terrenos e inventarios, situados en jurisdicciones de baja imposición fiscal que estén afectos a la realización de dichas actividades en las citadas jurisdicciones. El valor de los activos a que se refiere esta párrafo se determinará conforme a lo dispuesto en los artículos correspondientes de la Ley del Impuesto al Activo, sin considerar para estos efectos las deducciones por inversiones en el impuesto sobre la renta, a que se refiere esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará tratándose de ingresos que obtengan las mencionadas personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, por concepto del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, dividendos, intereses, ganancias de la enajenación de bienes muebles o inmuebles o regalías, cuando dichos ingresos

representen mas del 20% de la totalidad de los ingresos obtenidos por dichas inversiones del contribuyente.

Los contribuyentes a que se refiere esta artículo podrán aplicar el acreditamiento a que se refiere el artículo 6o de esta Ley respecto del impuesto que se hubiera pagado en las jurisdicciones de baja imposición fiscal.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes antes señalados podrán efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta que se haya retenido y enterado en términos del Título V de esta Ley, por los ingresos de sus inversiones ubicadas en tales jurisdicciones. Para estos efectos, el impuesto retenido sólo se acreditará contra el impuesto que corresponda pagar de conformidad con este artículo, siempre que el ingreso gravable, utilidad o resultado fiscal, a que se refiere este precepto, incluya el impuesto sobre la renta retenido y enterado en México.

El monto del impuesto acreditable a que se refiere el párrafo anterior no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, al ingreso gravado en los términos del Título V de la misma.

Según se desprende del mencionado artículo 17-A. antes transcrito, existe una reglamentación y forma especial para el caso de acumulación de ingresos provenientes de jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Asimismo, se contemplan diversos tipos de ingresos que pueden ser considerados como provenientes de inversiones en jurisdicciones de baja

imposición fiscal y su correspondiente forma particular de determinar, y en su caso, acumular los mismos.

Ahora bien, a continuación analizaremos las principales características relativas a la acumulación de los diversos tipos de ingresos que pudieran provenir de inversiones mantenidas o conservadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, misma que consiste esencialmente en lo siguiente:

a) Se establece la obligación de acumular en el ejercicio de que se trate, según el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (relativo a Personas Morales), la proporción del ingreso acumulable de las sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en la proporción de su participación directa o indirecta, promedio por día.

Lo anterior implica que se deberán considerar tanto los ingresos percibidos por inversiones directas, como aquellos derivados de los casos en que se haya interpuesto algún vehículo en una jurisdicción distinta a alguna de las consideradas como de baja imposición fiscal en la proporción promedio por día en el ejercicio al que corresponde el resultado fiscal, en dicha sociedad o entidad.

Dicho lo anterior en otras palabras, la norma atribuye al contribuyente la pertenencia de un ingreso obtenido por una persona jurídica distinta a él, como es la sociedad o entidad que resida en el paraíso fiscal, y que por tanto, jurídicamente, sólo pertenece a ella.⁶⁶

Dicha participación promedio diaria se calculará sumando el importe diario de las aportaciones que durante el ejercicio fiscal efectúe y mantenga el contribuyente en sociedades, entidades o fideicomisos ubicado o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal y dividiendo el resultado entre el número de días que abarque el ejercicio fiscal del contribuyente.⁶⁷

⁶⁶ Enrique Calvo Nicolau, Comentarios a la Reforma Fiscal para 1997 Edit. Tnemis Pag. 10

⁶⁷ Herbert Bettinger, Op. Cit. Pág. 62

Dicho porcentaje de participación promedio diaria se deberá determinar por cada sociedad, entidad o fideicomiso ubicado o residente en jurisdicciones de baja imposición fiscal, de forma individual ⁶⁸

b) Dicha regla resultará aplicable cuando los contribuyentes mexicanos sean beneficiarios efectivos, o bien, tengan derecho a la distribución de utilidades o dividendos, aun en el caso de que dichas utilidades o dividendos no hayan sido distribuidos por la entidad correspondiente.

c) Asimismo, se establece que dichos ingresos no se considerarán para efecto de pagos provisionales.

En términos generales, se puede decir que se deberán aplicar las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en materia de acumulación de ingresos) a los ingresos que obtenga el vehículo residente o ubicado en el paraíso fiscal, los que se considerarán obtenidos por el inversionista residente en México, y no por el citado vehículo, no obstante sea éste quien efectivamente perciba el ingreso.

De este modo, puede decirse que se levanta el velo corporativo de la entidad residente en el paraíso fiscal, o lo que en derecho anglo sajón ha dado en denominarse como el fenómeno de "*pierce the corporate veil*" (perforación del velo corporativo), que no es otra cosa más que el desconocimiento de la personalidad jurídica de una entidad legal. ⁶⁹ No obstante lo anterior, el tercer párrafo del artículo en comento establece ciertos beneficios para aquellos contribuyentes que mantengan la contabilidad de la sociedad extranjera a disposición de las autoridades fiscales mexicanas.

Según se desprende del tercer párrafo del artículo 17-A antes transcrito, en caso de que los contribuyentes mantengan la contabilidad de la sociedad, entidad o fideicomiso ubicado o residente en una jurisdicción de baja imposición fiscal, a disposición de las autoridades fiscales mexicanas, podrán obtener los siguientes beneficios:

⁶⁸ Idem

⁶⁹ Blacks Law Dictionary Pág 795

(i) En la determinación de los ingresos acumulables, se pueden disminuir (de forma optativa) las deducciones que correspondan a efecto de determinar la utilidad fiscal gravable;

(ii) En su caso (entendemos que en forma optativa), podrá determinarse el resultado fiscal de la entidad del extranjero, disminuyendo las pérdidas fiscales incurridas en los cinco ejercicios anteriores, en cuyo caso se aplican las reglas de disminución de pérdidas previstas en el artículo 55 de la Ley, esto es, la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas. En el artículo Quinto, fracción XVII de la Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales y Otros Ordenamientos Federales, se especifica que las pérdidas fiscales que podrán disminuirse serán las generadas en ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 1997, año en que entro en vigor el régimen especial para este tipo de inversiones.

Adicionalmente, y no obstante los contribuyentes no tengan a disposición de las autoridades fiscales la documentación a que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores, se deberá estar a lo siguiente:

(i) Cuando la sociedad extranjera ("off-shore") distribuya utilidades o dividendos, por los que ya se hubiese pagado el impuesto (por ingresos y/o utilidades retenidos no distribuidos), se puede acreditar tal impuesto (ya pagado), siempre que se acumulen las utilidades o dividendos, y el impuesto (previamente pagado) no se haya acreditado con anterioridad.

El impuesto acreditable, no deberá exceder del monto del impuesto que le correspondería a los dividendos o utilidades provenientes de los ingresos acumulables o del resultado fiscal, efectivamente percibidos de las citadas sociedades, entidades o fideicomisos como si éstos fueran su único ingreso.

(ii) Cuando se enajenen las acciones de la sociedad extranjera ("off-shore"), o se reduzca el capital o se liquide tal sociedad, se puede acreditar el impuesto pagado por las utilidades retenidas.

Dicho acreditamiento procede siempre que se acumule el ingreso derivado de la enajenación de las acciones, o el correspondiente por reducción de capital o liquidación, y siempre que no se haya acreditado con anterioridad. El monto acreditable no excederá del impuesto que le correspondería a los ingresos o utilidades o resultado fiscal antes referidos, de haber sido percibidos por la sociedad residente en México.⁷⁰

II.- PERSONAS FÍSICAS, ARTÍCULO 74 A.

Para el caso de personas físicas, el régimen aplicable para la acumulación de ingresos derivados de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal se encuentra previsto por el artículo 74 A, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De acuerdo con el contenido de dicho precepto, en el caso de personas físicas, éstas deben acumular los ingresos que perciban de la misma forma que las personas morales, debiendo determinar los ingresos acumulables también en términos del Título II, con independencia de que tributen o no bajo el régimen de actividades empresariales.

Por lo anterior, consideramos aplicables los comentarios efectuados anteriormente para el caso de personas morales.

⁷⁰ Ortiz, Sainz y Tron, S C Op Cit. Pág. 29

C).- Declaración informativa sobre inversiones en "off-shores" (Arts. 58, fracción XIII; 72, fracción VII; 74-A, décimo octavo y décimo noveno párrafos de la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A partir del ejercicio fiscal de 1997, año en que como ya fue mencionado aparece el régimen especial para inversiones en paraísos fiscales, se establece la obligación tanto para personas morales como para personas físicas, de presentar una declaración informativa en el mes de febrero de cada año, en relación a aquellas inversiones que hayan realizado o mantenido en el ejercicio inmediato anterior en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal, o bien, en sociedades, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación etc... residentes o ubicadas en dichas jurisdicciones, que correspondan al ejercicio inmediato anterior.

A dicha declaración se deberán acompañar los estados de cuenta correspondientes a los depósitos, retiros, inversiones, ahorros o cualquier otro tipo de cuenta o inversión que se tenga o mantenga en las citadas jurisdicciones, o en su caso, la documentación que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Resulta evidente que el propósito de la presentación de dicha declaración lo constituye el que las autoridades fiscales se encuentren en posibilidad de obtener los elementos necesarios para efectuar los actos de fiscalización tendientes a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por los contribuyentes que mantengan inversiones en dicho tipo de jurisdicciones.⁷¹

La presentación de dicha declaración es, probablemente, uno de los pocos medios con los que cuentan las autoridades fiscales para poder allegarse la información necesaria para llevar a cabo la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que tienen este tipo de inversiones, toda vez que no se cuenta con convenios en

⁷¹ Enrique Calvo, Op. Cit Paga. 13

materia de intercambio de información con los países que constituyen paraísos fiscales, y adicionalmente, como se mencionó en el capítulo primero del presente trabajo, estas jurisdicciones cuentan con una legislación sumamente estricta en materia de secreto bancario y comercial.

Es por ello que las autoridades fiscales mexicanas, se encuentran virtualmente imposibilitadas para allegarse la información necesaria para efectos de fiscalización por otros medios.

Dentro del artículo Cuarto, fracción V de la Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales para 1997, se establece que la primera declaración informativa se deberá presentar en febrero de 1998.

Por otro lado, en relación a dicha obligación de presentar la declaración informativa antes mencionada, es pertinente comentar que la falta de presentación de la misma, se encuentra considerada no solo como una falta administrativa, sino también, en ciertos casos como un delito.

Dicho delito se encuentra previsto por el artículo 111, fracción V del Código Fiscal de la Federación, mismo que es del tenor literal siguiente :

Art.111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

...

V.- Sea responsable de omitir la presentación por mas de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Según se desprende del artículo antes transcrito, el tipo penal en comento supone su actualización con independencia de que el impuesto sobre la renta causado se haya pagado correcta y oportunamente; es decir, que no obstante tratarse de un delito de carácter fiscal, los que por definición

deben conllevar un perjuicio al Fisco Federal, puede no presentarse tal perjuicio, y no obstante, presentarse la hipótesis delictiva.

D). Deducción de pagos efectuados a jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Por otro lado, dentro de los diversos preceptos relativos a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, encontramos que en materia de deducciones también se contempla un régimen especial sobre dicho particular.

A partir del ejercicio fiscal de 1997 se adicionó una fracción XXIII al artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para precisar que los pagos hechos a sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal son no deducibles, salvo que el contribuyente demuestre que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.⁷²

La citada fracción del artículo en comento, textualmente establece lo siguiente :

Art. 25.- No serán deducibles :

...

XXIII.- Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, ubicados en jurisdicciones de baja imposición fiscal, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

⁷² Ortiz. Sainz y Tron. S.C. Op. Cit. Pág. 31 y 32.

Asimismo, dentro del artículo 137. fracción XVII del citado ordenamiento legal, se establece que para el caso de personas físicas, también se deberá estar al contenido del artículo anteriormente transcrito.

La anterior limitación a la deducción de pagos realizados a jurisdicciones de baja imposición fiscal representa un serio problema para los contribuyentes, ya que para efectos de contar con certeza respecto de si la contraprestación o el pago efectuado a un paraíso fiscal es precio de mercado, tendrían que formular una consulta en tal sentido ante las autoridades fiscales mexicanas; o bien, tomar la deducción correspondiente y en caso de que esta sea rechazada por las autoridades fiscales mexicanas interponer los medios de defensa correspondientes.

En nuestra opinión, lo mas recomendable sería que los contribuyentes tomaran la deducción correspondiente, y en su caso, se interpusieran los medios de defensa correspondientes.

E) Listado de jurisdicciones de baja imposición fiscal (Art. 5.fracción XV de la Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales y Otros Ordenamientos Federales para 1999.

Las jurisdicciones que se considerarán para efectos fiscales como de baja imposición fiscal, se encuentran contenidas dentro del artículo Quinto de la Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales y Otros Impuestos Federales, mismo que contiene un total de 94 jurisdicciones listadas que se habrán de considerar como de baja imposición fiscal.

Dichas jurisdicciones son las siguientes :

Anguila
Antigua y Bermuda
Antillas Neerlandesas
Archipiélago de Svalbard
Aruba
Ascensión
Barbados

Belice
Bermudas
Brunei Darussalam
Campione D'Italia
Commonwealth de Dominica
Commonwealth de las Bahamas
Emiratos Arabes Unidos
Estado de Bahrein
Estado de Kuwait
Estado de Qatar
Estado Independiente de Samoa
Occidental
Estado Libre Asociado de Puerto Rico
Gibraltar
Gran Ducado de Luxemburgo
Granada
Groenlandia
Guam
Hong Kong
Isla Caimán
Isla de Christmas
Isla de San Pedro y Miguelón
Isla Norfolk
Isla del Hombre
Isla Qeshm
Islas Azores
Islas Canarias
Islas Cook
Islas de Cocos o Kelling
Islas de Guernesey, Jersey, Aldemey, Isla
Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou,
Jethou Lihou (Islas del Canal)
Islas Malvinas
Islas Pacífico
Islas Salomón
Islas Turcas y Caicos
Islas Vírgenes Británicas

Islas Vírgenes de Estados Unidos de
América
Kiribati
Labuán
Macao
Madeira
Malta
Montserrat
Nevis
Niue
Patau
Pitcairn
Polinesia Francesa
Principado de Andorra
Principado de Liechtenstein
Principado de Mónaco
Reino de Swazilandia
Reino de Tonga
Reino Hachemita de Jordania
República de Albania
República de Angola
República de Cabo Verde

República de Costa Rica
República de Chipre
República de Djibouti
República de Guyana
República de Honduras
República de las Islas Marshall
República de Liberia
República de Maldivas
República de Mauricio
República de Nauru
República de Panamá
República de Seychelles
República de Trinidad y Tobago
República de Túnez
República de Vanuatu
República de Yemen
República Oriental del Uruguay
República de Socialista Democrática de
Sri Lanka
Samoa Americana
San Kitts
San Vicente y las Granadinas
Santa Elena
Serenísima República de San Marino
Sultanía de Omán
Tokelau
Trieste
Tristán da Cunha
Tuvalu
Zona Especial Canaria

CAPÍTULO TERCERO.- CONCEPTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

A) PRINCIPIOS GENERALES.

Una vez analizado, en términos generales, el régimen fiscal aplicable a las inversiones mantenidas en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal, procederemos a analizar los diversos conceptos por los que, en nuestra opinión, dicho régimen pudiera considerarse que presenta algunos vicios de inconstitucionalidad.

En relación con lo anterior, consideramos conveniente hacer un breve análisis de los principios generales que conforme a nuestro sistema jurídico deben revestir los impuestos.

Los principios que conforme nuestro sistema jurídico deben revestir los impuestos tienen su origen en los principios generales de los tributos expuestos por Adam Smith en su libro "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", obra que fue escrita durante la segunda mitad del siglo dieciocho, apareciendo a la venta la primera edición de dicha obra el nueve de marzo de 1776⁷³.

Señala dicho autor en la Parte II, Capítulo II, del Libro Quinto de la obra anteriormente citada, que existen cuatro máximas que deben comprender a todos los tributos en general.⁷⁴

Dichas máximas son las siguientes :

1.- Igualdad de la imposición : Esto es, que los ciudadanos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea

⁷³ Adam Smith. Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica / Serie de Economía, Sexta Reimpresión 1990. Estudio Preliminar por Gabriel Franco. Pág. Xi.

⁷⁴ Adam Smith. Op. Cit. Pág. 726

posible, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.

2.- Certidumbre : El impuesto que los individuos estén obligados a pagar, debe ser cierto y no arbitrario, así como su tiempo de cobro, forma de pago y cantidad debida, deben ser claros y precisos, ya que lo contrario derivara en abusos y favorecerá la corrupción.

3.- Comodidad del pago : Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y forma mas convenientes para los contribuyentes.

4.- Economía en la recaudación : Las contribuciones deben percibirse de tal manera en que exista la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, disminuyendo los costos que conlleva a recaudación de los impuestos.⁷⁵

Aun cuando los principios anteriormente mencionados datan de hace dos siglos, en la actualidad son generalmente aceptados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, pues de no considerarse, podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario⁷⁶.

En nuestro sistema jurídico, podemos encontrar principios similares a los antes expuestos contemplados por nuestra Constitución Política en diversos de sus preceptos, algunos de los cuales tienen el carácter de garantías individuales, esto es, derechos subjetivos públicos que constituyen limitaciones al poder tributario del Estado, tanto en sus aspectos legislativo como ejecutivo.⁷⁷

Conforme a nuestro sistema jurídico, los principios fundamentales que deben regir los impuestos son los siguientes :

⁷⁵ Idem Pág. 726-728

⁷⁶ Emilio Margain Manatou, Introducción al Estudio del Derecho Tributaria Mexicano, Editorial Porrúa, Undécima Edición, Mexico, 1993, Pág. 43

⁷⁷ Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, Decimaséptima Edición, Mexico, 1992 Pág.. 265.

- a) Legalidad Tributaria ;
- b) Equidad , y
- c) Proporcionalidad.

A continuación, procederemos a analizar cada uno de los principios anteriormente mencionados.

1) Principio de Legalidad Tributaria.

El principio de legalidad tributaria se encuentra consagrado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo que en su parte conducente establece lo siguiente :

Art.31.- Son obligaciones de los mexicanos :

...

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

Del contenido del artículo anteriormente transcrito se desprende la garantía de legalidad tributaria, misma que consiste en que los particulares no podrán ser gravados con ninguna carga tributaria que no se encuentre establecida en la Ley Fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.⁷⁸

Asimismo, conforme a este principio, las leyes que establezcan tributos deben definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los elementos esenciales del impuesto, o sea, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.⁷⁹

⁷⁸ Dionisio J. Kaye, Derecho Procesal Fiscal. Editorial Themis. Cuarta Edición. Octubre 1994. Mexico D F Pág.. 9

⁷⁹ Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. Pág.. 265 y 266

Nuestra Suprema Corte de Justicia, en un sinnúmero de tesis y jurisprudencias, ha definido lo que debe entenderse por el principio de legalidad tributaria, una de las cuales a continuación se transcribe :

*Apéndice: 1917-1995.
Número de registro: 168
Instancia: Pleno
Epoca: Séptima
Tomo: I-Constitucional (SCJN)
Tesis: 168
Página: 169*

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la*

función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Por su parte, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino, en su obra denominada "Derecho Fiscal", señala lo siguiente en relación con el principio de legalidad tributaria:

"En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada "piedra angular" de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino "nullum tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

Efectivamente, una de las mas elementales garantías de seguridad para los ciudadanos de un Estado en lo que se refiere al ámbito hacendario, consiste en que únicamente mediante una ley se puede dar a conocer a un particular hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado.

Es por ello que la existencia de normas jurídico tributarias constituye la mejor barrea que puede ponerse en contra de las actitudes arbitrarias que pudieran tomar aquellos que detentan el poder público y que pretendieran utilizar el derecho que tiene el Estado de exigir aportaciones económicas de su gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos.⁸⁰

Es por lo anterior que nuestra Ley Suprema ha establecido que se deberá contribuir a los gasto públicos en la forma que establezcan las leyes, lo que implica que el vinculo indispensable por virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias debe necesariamente revestir el carácter de ley, en sentido formal y material.

En los anteriores términos, resulta claro que el principio de legalidad tributaria se compone esencialmente de dos postulados, mismos que son los siguientes:

A) Las autoridades fiscales no pueden llevar a cabo actos o funciones relativas a dicha materia, sin estar previa y expresamente facultadas para ello por una ley aplicable al caso.

B) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes y obligaciones que en forma previa y expresa les impongan las leyes aplicables.⁸¹

II.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El principio de proporcionalidad tributaria también se encuentra contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional antes transcrito, mismo que al igual que el principio de legalidad constituye una garantía individual. aun

⁸⁰ Arroja Vizcanino Adolfo, Derecho Fiscal. novena edicion, Edit. Themis, Mexico 1994 pags 248 y 249

⁸¹ Idem

cuando no se encuentre expresamente contenido en el capítulo correspondiente.

Este principio, como se mencionó anteriormente, ya había sido propuesto por Adam Smith en su obra "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", al expresar que : *" Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, o sea, en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado."*⁸²

El principio de proporcionalidad tributaria, consiste básicamente en que los sujetos pasivos del tributo, deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo fijarse los gravámenes de tal forma que las personas que obtengan ingresos superiores, tributen en forma cuantitativamente superior que aquellos que tienen ingresos menores, esto es, que contribuya en mayor cantidad aquel que percibe mayores ingresos y en menor forma aquel que perciba menores ingresos.

El término proporcional aparece y en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

"Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno."

A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que deba ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades."

⁸² Adam Smith Op Cit. Pág 726

De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo, debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

En relación a dicho concepto, a continuación transcribiremos un criterio de nuestros tribunales con el que consideramos se ilustra en forma clara el alcance de dicho concepto

*Séptima Epoca
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Informe 1969
Tomo: Parte II
Página: 45*

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. *El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundara, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, mas alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacer, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción; es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la constitución general de la República. La asamblea constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1797, considero que "para el mantenimiento de la fuerza publica y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo*

13). *Esta teoría constitucional acerca del impuesto esta apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787., de las diversas constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8, que "todo español esta obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del estado; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartian entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente mas directo del artículo 31 de las constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) todos los habitantes de un estado están obligados a pagar impuestos; 2) los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del estado, y si estos son mayores, mayores tendrán que ser*

también esas contribuciones. La antes mencionada constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones publicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera. de las siete leyes constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las bases de la organización política de la República mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4 del estatuto orgánico provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace mas de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la constitución de Cádiz y de la constitución mexicana de 1857. es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del congreso constituyente de 1856-1857. estableció, en su artículo 36, que "es obligación de todo mexicano: defender la independenciam, el territorio; el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos. así de la federación como del estado y municipio en que resida. de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856

se aprobó por Unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el diputado constituyente Espiridón Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado años después, mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "art. 31. es obligación de todo mexicano: I. defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. prestar sus Servicios en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de constitución presentado por don Venustiano Carranza, al congreso constituyente de 1916-1917, conservo en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque si a las dos primeras y el congreso constituyente aprobó en su

sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la constitución de 1917, esta concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico - política en que se inspiro la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340). y su verdadero sentido esta directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la federación mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyo la misma constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la constitución, que Italia los procura en su vigente ley fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del

obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción:

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cadenas.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/57. Bajío, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397/59. Ascamil, S. A. 5 de noviembre de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 7584/57. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

III.- PRINCIPIO DE EQUIDAD

Al igual que en el caso de los principios de proporcionalidad y legalidad, el principio de equidad se encuentra contemplado por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política.

De igual manera que en el caso del principio de proporcionalidad, tiene sus orígenes en los principios de los tributos enunciados por Adam Smith en la obra anteriormente citada.

La equidad, conforme a su acepción aristotélica, significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por lo que dentro de dicho contexto, el principio de equidad significa igualdad ante la misma ley tributaria de todos aquellos sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo relativo a la hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.⁶³

⁶³ Dionisio Kaye. Op. Cit. Pag14 y 15

Adolfo Arrijoa Vizcaino en su obra "Derecho Fiscal", señala que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.⁸⁴

A continuación, se transcribe un criterio de nuestros tribunales en relación al alcance de dicho principio :

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a

⁸⁴ Arrijoa Vizcaino Op C: Pag 81

finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Semanario Judicial de la Federación. IX Epoca. Tomo II. Pleno. diciembre 1995. p. 208"

Una vez expuestos y analizados algunos de los principios generales que deben revestir los impuestos, procederemos a analizar, a la luz de dichos principios, algunos de los preceptos relativos al régimen aplicable a inversiones mantenidas en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal, los cuales en nuestra opinión pudieran presentar algunos vicios de inconstitucionalidad.

B) VIOLACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Una vez establecido el concepto y el alcance del principio de legalidad tributaria, procederemos a señalar, de manera más específica, las razones por las que en nuestra opinión los diversos artículos que componen el régimen aplicable a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal pueden considerarse como violatorios de dicho principio.

Como se mencionó anteriormente, cuando una disposición contenida en ley, relativa a la materia tributaria no defina o regule con toda precisión el alcance y demás elementos de la obligación tributaria a cargo de los sujetos de la misma, dando margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa resulta contraria al principio de legalidad tributaria, ya que dichos elementos deben encontrarse claramente contemplados en las leyes correspondientes.

Esto es, tal y como ha sido sostenido de manera unánime tanto por la doctrina como por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, todos los elementos sustantivos de una contribución, tales como el sujeto, hipótesis de causación, objeto, base, tasa o tarifa y lugar y época de pago deben estar regulados de manera precisa por la Ley, de tal

suerte que tanto a los gobernados como a las autoridades les resulte clara y precisa, sin que existan formas diversas de interpretar dicha disposición.

En tales términos, es claro que cualquier disposición que pretenda regular alguno de los elementos esenciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal manera que puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el principio en comento exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de tal forma por la Ley que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

Ahora bien, en el caso de las diversas disposiciones que constituyen el régimen aplicable a inversiones mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, existe una serie de obligaciones, tanto de carácter sustantivo como formal, a cargo de los contribuyentes, sin definir y regular de manera clara y precisa tanto sus alcances como sus hipótesis, dando en consecuencia un amplio margen a actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades.

A continuación, mencionaremos algunos de los preceptos que se encuentran en la situación mencionada, así como las razones por las que, en nuestra opinión, los mismos resultan violatorios del principio de legalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política.

A) Como ha quedado anteriormente precisado, los artículos 17-A y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen la obligación para personas ya sean físicas o morales de acumular los ingresos o la utilidad fiscal que perciban o determinen las sociedades, entidades, fideicomisos ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal en las que el contribuyente haya realizado una inversión directa o indirecta.

Por otro lado, el artículo 58 , fracción XIII de la mencionada Ley establece la obligación para los contribuyentes de presentar en el mes de febrero de

cada año una declaración informativa sobre las inversiones que hayan realizado o mantengan, ya sea en forma directa o indirecta, en el ejercicio inmediato anterior, en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

De lo anterior, resulta claro que el supuesto normativo del que parten las disposiciones antes mencionadas es la realización de inversiones en este tipo de jurisdicciones por parte de los contribuyentes.

Sin embargo, es de destacarse que ni la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ni algún otro ordenamiento en materia fiscal, definen con claridad lo que deberá entenderse por una inversión en una jurisdicción de baja imposición fiscal.

Esta situación resulta, conforme a lo antes expuesto, violatoria del principio de legalidad tributaria, pues da margen a la determinación por parte de las autoridades fiscales de qué es lo que deberá entenderse como una inversión en este tipo de jurisdicciones.

Es de destacarse que los términos "inversión" e "invertir", son conceptos que tienen varias acepciones y, por tanto, que pueden dar lugar a una gran diversidad de interpretaciones por parte de las autoridades.

En efecto, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española señala lo siguiente en relación a los vocablos "inversión" e "invertir":

INVERSIÓN (Del lat. Inversio.-ónis) f. Acción y efecto de invertir. 2.- Homosexualidad. 3. Mus. Colocación de las notas de un acorde en posición distinta de la norma, o modificación de una frase o motivo de manera que los intervalos se sigan en dirección contraria a la primitiva. Meteorológica. Incremento anormal de la temperatura de la atmósfera con la altura, debido a una capa de aire

caliente, que puede producir un aumento de la contaminación atmosférica.

INVERTIR (Del lat. Invertére) tr. Alterar, trastornar las cosas o el orden de ellas. 2 Hablando de caudales, emplearlos, gastarlos, colocarlos. 3. Hablando del tiempo, emplearlo u ocuparlo. 4. Mat. Cambiar los lugares que en una proporción ocupan, respectivamente, los dos términos de cada razón.

De las definiciones antes transcritas, resulta claro que los términos "inversión" e "invertir", pueden dar lugar a diversas interpretaciones en cuanto a su alcance y contenido, de donde es claro que las hipótesis normativas de las obligaciones tributarias que se introducen mediante la Ley en análisis resultan violatorias del principio de legalidad tributaria, pues dejan un amplio margen a interpretaciones arbitrarias por parte de las autoridades.

A manera de ejemplo, una inversión, como acción y efecto de invertir, puede presentarse de acuerdo a lo antes transcrito cuando un contribuyente en México gasta una determinada suma de dinero.

De acuerdo con lo anterior podría pensarse que por el solo hecho de que un contribuyente gaste o erogue una determinada suma de dinero en una jurisdicción de baja imposición fiscal, esta obligada a presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 58, fracción XIII.

Esto es, de acuerdo con lo antes señalado podría llegarse a la conclusión de que por el solo hecho de que una persona haya efectuado un gasto o una erogación en una jurisdicción de baja imposición fiscal, se encontraría obligada a presentar la declaración a la que se refiere el citado precepto.

De igual manera, se podría interpretar que por el solo hecho de que una persona moral residente en México efectúe un gasto o un pago en favor de una sociedad, entidad o fideicomiso ubicado en una de esta jurisdicciones, queda obligado a acumular los ingresos que dicha

sociedad, entidad o fideicomiso obtenga en el ejercicio, aun cuando no tenga derecho alguno de participar en sus utilidades, según lo previsto por los artículos 17-A y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En estos términos, es claro que las disposiciones antes mencionadas, resultan violatorias del principio de legalidad tributaria, pues establecen diversas obligaciones a cargo de los contribuyentes sin definir con toda precisión el supuesto normativo que les da origen, dando consecuentemente margen a que se presenten actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad fiscal.

Lo anterior se robustece si se toma en consideración que el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que se consideran inversiones los activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

Efectivamente, en términos de lo dispuesto por el numeral antes señalado podría llegar a pensarse que un contribuyente sólo efectúa una inversión en una jurisdicción de baja imposición fiscal, cuando adquiere un activo fijo, o realiza un gasto o cargo diferido, en relación con bienes ubicados en dichas jurisdicciones.

Sin embargo, este concepto se contrapone con la posibilidad de que un contribuyente realice una inversión en sociedades, entidades o fideicomisos, habida cuenta de que una acción o el derecho a participar de las utilidades de una entidad o fideicomiso, no puede calificarse como un activo fijo, un gasto o cargo diferido, de acuerdo con las definiciones previstas por el referido artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Conforme a todo lo anteriormente expuesto, resulta claro que los preceptos antes mencionados son violatorios del principio de legalidad tributaria en análisis, toda vez que al no especificarse con toda precisión en ley el alcance de dicho concepto, las autoridades fiscales pudieran aplicar en forma por demás extensa el concepto de inversión.

En nuestra opinión, se debió haber definido con mayor claridad el alcance del concepto de inversión en jurisdicciones de baja imposición fiscal, toda vez que el considerar únicamente la definición gramatical de dicho concepto pudiera llegar a prestarse a interpretaciones arbitrarias del mismo por parte de las autoridades fiscales.

B) Los anteriores razonamientos resultan, en nuestra opinión, aplicables no obstante que el artículo 5-B establece algunos supuestos y presunciones de manera enunciativa y no limitativa de lo que puede considerarse como una inversión en una jurisdicción de baja imposición fiscal.

Efectivamente, el artículo 5-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala lo siguiente:

“Art. 5-B.- En los casos a que se haga referencia a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se entenderán incluidas las que se realicen de manera directa o indirecta en sucursales, personas morales, bienes inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión y cualquier forma de participación en entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en dichas jurisdicciones, inclusive las que se realicen a través de interpósita persona.”

Del precepto legal antes transcrito, se advierte que el mismo únicamente establece , de manera enunciativa y no limitativa, algunos supuestos en los que se considera o se presume que el contribuyente ha realizado una inversión en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Lo anterior, en virtud de que dicha disposición textualmente señala que cuando “*se haga referencia a inversiones en jurisdicciones de baja*

imposición fiscal, se entenderán incluidas las que se realicen de manera directa o indirecta en sucursales, personas morales, bienes inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión y cualquier forma de participación en entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero...”, de donde es claro que el precepto admite la posibilidad de que existan supuestos distintos a los expresamente enunciados, en donde se estime que existen inversiones en dichas jurisdicciones de baja imposición.

Por tanto, es claro que en ningún momento se define con precisión el concepto de “inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal”, resultando violatorio del principio de legalidad tributaria.

C) Por otra parte, el artículo 5-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 1999 presenta una violación al principio de legalidad tributaria, ya que deja al arbitrio de las autoridades fiscales la determinación de los casos en que se considerará que el contribuyente es titular de una cuenta en una jurisdicción considerada como de baja imposición fiscal.

Dentro de dicho precepto legal, concretamente en el segundo párrafo de dicho artículo, se establece: *“Para efectos de este párrafo se considera que son inversiones en cuentas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal de dicha persona, entre otros casos cuando las cuentas referidas sean propiedad o beneficien a las personas mencionadas en la fracción II del artículo 140 de esta Ley o a su apoderado, o cuando estas personas aparezcan como titulares o cotitulares de las mismas o como beneficiarios, apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.”*

Conforme a la redacción de la disposición en análisis, se desprende que queda abierta la posibilidad para que sean las autoridades fiscales y no el legislador, quienes determinen en qué casos se considerará que un contribuyente es titular de una cuenta en una jurisdicción de baja imposición fiscal, siendo que acorde al principio de legalidad corresponde

en todo caso a la disposición legal señalar de manera expresa y clara en aquellos casos en los que se considerará dicha hipótesis.

Por lo anterior, consideramos que la disposición en comento vulnera el principio de legalidad tributaria, razón por la cual en caso de que las autoridades fiscales pretendieran determinar la titularidad de una cuenta de un contribuyente, con base en un supuesto distinto de los expresamente contenidos en la ley, la resolución respectiva estaría apoyada en un precepto violatorio de la garantía de legalidad tributaria y por lo mismo, podría ser impugnada por el contribuyente .

Cabe recordar que conforme al principio de legalidad, solamente en aquellos casos expresamente señalados por la ley, las autoridades fiscales podrán determinar la titularidad de una cuenta de los contribuyentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, siendo que si se extralimitan o pretenden determinar otros supuestos distintos de los que no están de manera expresa en la ley, estarán violentando el principio de legalidad tributaria en pleno perjuicio de los gobernados.

D) Asimismo, los mencionados artículos 17-A y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen la obligación de los contribuyentes mexicanos de acumular los ingresos o la utilidad fiscal que perciban o determinen las sociedades, entidades o fideicomisos ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en las que dichos contribuyentes hayan realizado una inversión.

Dichos preceptos señalan que para determinar los ingresos acumulables o la utilidad fiscal de las sociedades, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, que el contribuyente en México deber acumular, deberán aplicarse las disposiciones del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en nuestro país.

Sin embargo, no se especifica, ni se detalla de manera alguna aquellos preceptos que se deberán aplicar ni la forma o casos de aplicación de los mismos.

En tales términos, resulta claro que lo previsto en los preceptos antes señalados, en el sentido de aplicar las normas previstas por el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta violatorio del principio de legalidad tributario en análisis, toda vez que origina que el contribuyente quede en un estado de total inseguridad jurídica respecto de la determinación de las obligaciones tributarias a su cargo, toda vez que dichos artículos dan margen a un sinnúmero de aplicaciones arbitrarias por parte de las autoridades fiscales.

E) Por último, en lo que se refiere a las posibles violaciones que el régimen aplicable a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal pudiera derivar en materia del principio de legalidad tributaria, tenemos lo siguiente:

La fracción XXIII del artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que los pagos hechos a sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, no serán deducibles, salvo que se demuestre que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Dicho precepto establece consecuencias tributarias desfavorables a cargo de los contribuyentes, mismas que consisten en la no deducción de los pagos que efectúen a jurisdicciones consideradas de baja imposición fiscal, o bien la posibilidad de que las autoridades fiscales les determinen ingresos presuntos, por el solo hecho de realizar operaciones con sociedades, entidades o vehículos ubicados en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Dichas consecuencias fiscales radican en que al no demostrar que las operaciones de que se trata fueron realizadas a precios o contraprestaciones iguales a los que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables, no se consideraran como deducibles dicho pagos.

Ahora bien, por lo que se refiere al concepto de partes no relacionadas, éste se encuentra regulado por el artículo 64-A de manera precisa.

Sin embargo, el mismo artículo 64-A de la Ley, establece que se entiende que una operación es comparable con otra, "cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 65, y cuando existan dichas diferencias, estas se eliminen mediante ajustes razonables".

De lo anterior, se advierte, que para efectos de que una operación pueda considerarse comparable a otra realizada por partes no relacionadas, es necesario que no existan diferencias que "afecten significativamente" el precio o contraprestación o, en su caso, el margen de utilidad y que de existir estas, las mismas se eliminen mediante "ajustes razonables".

Sin embargo, ni la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ni algún otro ordenamiento señalan en forma alguna en que casos o que circunstancias deberán tomarse en cuenta para determinar si una diferencia afecta de manera "significativa" el precio o contraprestación pactada.

Asimismo, no existe disposición que regule cuándo un ajuste a dichos conceptos deberá considerarse "razonable".

En los anteriores términos, es claro que las presunciones y restricciones a la deducción de operaciones efectuadas con sociedades, entidades, fideicomisos o cualquier otro vehículo residente o ubicado en este tipo de jurisdicciones resultan violatorias del principio de legalidad tributaria, toda vez que, evidentemente, los conceptos "afecten significativamente" o ajustes razonables" están supeditados a cuestiones eminentemente subjetivas y de apreciación que pueden variar de persona a persona y , por ende, dan un amplio margen a resoluciones arbitrarias por parte de las autoridades fiscales.

Incluso, en nuestra opinión, los artículos 64-A y 65 de la mencionada Ley del Impuesto Sobre la Renta podrían considerarse como disposiciones

que a su vez, violan el principio de legalidad, toda vez que no establecen de manera precisa o clara los conceptos que abarcan o la forma en que deberán aplicarse.

Efectivamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en reiteradas ocasiones, habiendo constituido jurisprudencia al respecto, ha establecido que acorde al principio de legalidad en análisis, corresponde al legislador y no a la autoridad administrativa, el establecimiento de los elementos fundamentales de una contribución en una disposición legal, de tal suerte que no quede duda en cuanto al criterio de interpretación y no debe quedar margen al arbitrio de la autoridad para determinar si cierta hipótesis encuadra o no en los supuestos establecidos por el legislador.

Sirve de apoyo a lo anterior el siguiente criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes" no sólo establece que la validéz constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactores, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al

caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos."

De acuerdo con los criterios antes transcritos, podemos concluir que los diversos preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes

mencionados, mismos que constituyen el régimen aplicable a inversiones mantenidas o conservadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, resultan claramente violatorios del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política.

Lo anterior, toda vez que, no se establecieron de manera precisa y clara en la ley todos los elementos necesarios para que los contribuyentes pudieran determinar de manera clara y precisa la aplicación de los preceptos en cuestión, y, adicionalmente se deja abierto un amplio margen de interpretación para que la autoridad administrativa a su libre arbitrio, determine los supuestos de aplicación de los referidos preceptos, propiciando consecuentemente una inseguridad al respecto.

Con base en lo antes expuesto, consideramos que en caso de que las autoridades administrativas pretendan en un momento dado aplicar los preceptos en comento, existirían bases suficientes para hacer valer la inconstitucionalidad de la actuación de la autoridad basada en los preceptos en cuestión, en la medida en que queda a su libre arbitrio el establecimiento de algunos de los elementos esenciales de la contribución.

C) VIOLACION AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Una vez analizado el concepto y alcance del principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, procederemos a señalar de manera mas específica, las razones por las que, en nuestra opinión, los diversos artículos que componen el régimen aplicable a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, pueden considerarse como violatorios de dicho principio

Como quedo antes señalado, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen dependerá del tipo de contribución de que se trate.

A) En el caso del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva de los sujetos esta dada en función de los ingresos que estos perciban, así como

del reconocimiento de los gastos en que estos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

Esto es, como su propio nombre lo indica, el impuesto sobre la renta se determina sobre la renta o utilidad que perciben los sujetos en cada ejercicio, misma que no puede determinarse sino a partir de disminuir de los ingresos efectivamente percibidos, que son aquellos que implican un incremento en el patrimonio del contribuyente, las deducciones autorizadas, que son los gastos o erogaciones que este tuvo que efectuar para la generación de sus ingresos.

Así entonces, toda disposición que implique que los contribuyentes del impuesto sobre la renta paguen el gravamen sobre cantidades que realmente no incrementen su patrimonio, esto es, que no les representen ingreso alguno, evidentemente estará desconociendo su autentica capacidad contributiva y, por tanto, violándose el principio de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, toda disposición que se traduzca en un desconocimiento de los gastos y erogaciones que requiere efectuar el contribuyente para la generación de los ingresos que son materia del gravamen, o en su caso de las pérdidas que este hay sufrido en ejercicios anteriores, también se traducirá en una violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues implicara que el sujeto pasivo quede obligado al pago del gravamen sobre una cantidad distinta a su autentica capacidad contributiva.

Como síntesis de lo anterior es válido concluir que un impuesto al ingreso será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva del patrimonio del contribuyente.

En otras palabras, no es proporcional aquel impuesto sobre la renta que pretenda gravar conceptos que no modifican positivamente el patrimonio del contribuyente en forma alguna.

En el caso en estudio se pretende obligar a los contribuyentes al pago del impuesto sobre la renta sobre bases totalmente ajenas a su autentica

capacidad contributiva, en la medida en que se establece que éstos deben acumular los ingresos percibidos por sociedades, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación etc... residentes o ubicados en jurisdicciones de baja imposición fiscal, como si fueran ingresos propios.

Efectivamente, conforme a lo dispuesto por los artículos 17-A y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes en México están obligados a considerar como un ingreso acumulable propio, para la determinación del impuesto a su cargo, los ingresos percibidos por sociedades, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación etc... ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en las mismas.

En los anteriores términos, es claro que los preceptos antes mencionados pretenden obligar a los contribuyentes a pagar el impuesto sobre ingresos que no son efectivamente percibidos por ellos mismos, y que, consecuentemente no incrementan de manera alguna su capacidad contributiva.

Lo anterior incluso fue reconocido en la Exposición de Motivos de la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 1997 enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, en la que se señaló textualmente lo siguiente:

“Adecuar el régimen fiscal aplicable a las operaciones internacionales, en congruencia con las nuevas prácticas y los tratados para evitar la doble tributación que tiene en vigor el país. Lo anterior, para inhibir el uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal, de acuerdo a las siguientes propuestas específicas:

Hacer acumulables para los accionistas o beneficiarios que sean residentes en México, las

utilidades de empresas situadas en dichos países, aun antes de su distribución."

Efectivamente, el hecho de que un contribuyente tenga una participación en sociedades, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación etc... ubicados o residentes en una jurisdicción de baja imposición fiscal, no puede de manera alguna implicar que los ingresos que perciban estas últimas modifiquen la capacidad contributiva de los contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta.

Esto es, si bien el hecho de tener una participación en sociedades, entidades o fideicomisos ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, otorga a los contribuyentes el derecho a percibir una parte de las utilidades que éstos generan, esta circunstancia de ninguna forma puede implicar que el solo hecho de que dichas entidades, sociedades, fideicomisos asociaciones en participación, etc... perciban un ingreso , se traduzca en un incremento patrimonial y de la capacidad contributiva de los contribuyentes en México.

Es importante recordar que las entidades, sociedades y fideicomisos, gozan de personalidad jurídica reconocida por nuestro derecho y tienen un patrimonio propio, o bien, como ha quedado precisado líneas atrás constituyen un patrimonio de afectación cuya titularidad jurídica corresponde al fiduciario y no al propio contribuyente, aun cuando este pudiera tener el carácter de fideicomitente o fideicomisario.

Efectivamente, según lo establecen los artículos 2736 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal y el artículo 250 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen reconocida su personalidad jurídica propia en nuestro país.

Asimismo, según lo establecen los artículos 346 a 359 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, la propiedad de los bienes y derechos afectos a un fideicomiso corresponde a la institución que funge como fiduciaria, mas no al fideicomitente o fideicomisario.

En este orden de ideas, resulta claro que los ingresos que perciban las sociedades, entidades o fideicomisos ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, simplemente se traducen en un incremento en el patrimonio de dichas sociedades, entidades o fideicomisos, mas no en el del contribuyente que tenga derecho a una participación en las utilidades que estos generen.

Es importante tener en cuenta que el patrimonio de una persona moral está constituido por el conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de ser valuados en dinero, de los que es titular.

Sobre el concepto patrimonio, el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, establece textualmente lo siguiente:

“...Desde el punto de vista jurídico, patrimonio es el conjunto de poderes y deberes, apreciables en dinero, que tiene una persona. Se utiliza la expresión poderes y deberes en razón de que no solo los derechos subjetivos y las obligaciones pueden ser estimadas en dinero, sino que también lo podrían ser las facultades, las cargas y, en algunos casos, el ejercicio de la potestad que se pueden traducir en un valor pecuniario.

El patrimonio tiene dos elementos: uno activo y otro pasivo. El activo se constituye por el conjunto de bienes y derechos y el pasivo por las cargas y obligaciones susceptibles de una apreciación pecuniaria. Los bienes y derechos que integran el activo se traducen siempre en derechos reales, personales o mixtos y el pasivo por deberes personales o cargas u obligaciones reales. El haber patrimonial resulta de la diferencia entre el activo y el pasivo, cuando aquel es superior a este, mientras

que el déficit patrimonial surge cuando el pasivo es superior al activo; en el primer caso se habla de solvencia, en el segundo, de insolvencia.”

De lo anterior, es evidente que los ingresos que perciban dichas sociedades, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación etc... ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, no pueden representar un incremento patrimonial en la persona moral residente en México que haya efectuado una inversión en su capital.

En estos términos, es claro que los artículos 17-A y 74-A establecen que los contribuyentes paguen el impuesto sobre una base totalmente ajena a su autentica capacidad contributiva, al pretender obligarlas a acumular los ingresos percibidos por terceros que no se traducen en un incremento patrimonial positivo.

Estimamos que la obligación de considerar ingresos acumulables afectos al pago del impuesto sobre la renta contenida en los artículos 17-A y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no obstante que no se hayan percibido dichos ingresos, vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria.

Acorde al contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los mexicanos se encuentran obligados a contribuir a sufragar el gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A través de diversas ejecutorias que han constituido jurisprudencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado lo que debe de entenderse por el principio de proporcionalidad tributaria estableciendo que la proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos obligados al pago del gravamen lo efectúen de acuerdo a su capacidad contributiva de tal manera que aquellos que tengan una mayor capacidad contributiva efectúen un pago mayor que los que tienen una menor capacidad contributiva.

En apoyo a lo anterior, a continuación se transcribe una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que de manera clara establece en qué consiste el principio de proporcionalidad tributaria:

"IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad de 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 cualitativamente superior a los de 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 y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. 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 y 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..”

Amparo en revisión 2598/85.

Amparo en revisión 2980/85.

Amparo en revisión 2982/85.

Amparo en revisión 4292/85.

Amparo en revisión 4528/85.

Conforme al contenido del criterio antes transcrito, podemos desprender que los contribuyentes solamente se encontrarán obligados al pago de gravámenes cuando tengan capacidad contributiva para dar cumplimiento a dicha obligación.

Resulta claro que las disposiciones contenidas en los artículos 17-A y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismos que contemplan un régimen particular relativo a la acumulación de ingresos derivados de inversiones mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, establecen a cargo de los contribuyentes la obligación de acumular un ingreso y efectuar el pago del gravamen correspondiente, respecto de ingresos que en realidad no han sido percibidos por los contribuyentes y que por lo mismo, no han incrementando su capacidad contributiva en los términos que presume el legislador.

Efectivamente, conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes mencionadas, los contribuyentes estarán obligados a acumular a sus ingresos objeto del pago de dicho gravamen, una parte de los ingresos acumulables del ejercicio de las sociedades, entidades o fideicomisos, ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en el ejercicio en el que correspondan en dicha sociedad entidad o fideicomiso y en caso de ser accionistas beneficiarios efectivos o que tengan derechos a utilidades de los mismos, aun en el caso de que no se hayan distribuido los dividendos correspondientes.

Conforme a dichos preceptos, aun cuando el contribuyente no haya percibido los ingresos correspondientes de las inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se encontrará obligado a reflejar en su patrimonio, el supuesto incremento patrimonial sufrido por una tercera persona jurídica.

Lo anterior, implica que para efectos del cálculo y pago del gravamen, el contribuyente tomará en cuenta una capacidad contributiva distinta a la de él y que corresponderá a una tercera persona como puede ser cualquiera de las entidades ubicadas en las jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Acorde a lo anterior, es claro que no se respeta el principio de proporcionalidad tributaria pues aun en el evento de que la entidad ubicada en la jurisdicción de baja imposición fiscal haya percibido un ingreso, ello no implica necesariamente, que el contribuyente vaya a tener derecho a percibirlo y mucho menos que ya lo haya percibido, razón por la cual la dichos preceptos son totalmente desproporcionales .

B) Lo anterior implica, adicionalmente, una desconocimiento a la personalidad jurídica distinta de los socios de las entidades a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, si la entidad ubicada en el extranjero tiene personalidad jurídica propia aun cuando el contribuyente sea propietario o accionista de la misma, ello no implica que se trate del mismo contribuyente y por lo tanto no es factible desde un punto de vista constitucional y acorde a las facultades conferidas por nuestra Constitución al legislador, que pretenda modificar exclusivamente para efectos fiscales, una institución jurídica como lo es la personalidad jurídica de cada contribuyente.

Al respecto, resultan aplicables los siguientes criterios:

*Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Epoca: Sexta Epoca
Tomo: XLIII, Tercera Parte
Página: 80*

PERSONAS FISICAS Y PERSONAS MORALES PARA EFECTOS FISCALES. *Cuando se sostiene que aunque una sociedad y sus socios tienen personalidad jurídica distinta, la verdad es que esto no se extiende a la esfera fiscal; cabe razonar que tal criterio es erróneo, por cuanto entraña el absurdo de que esa distinta personalidad jurídica de la sociedad con respecto a la de sus socios, no es una diversificación substancial, sino algo que depende de la rama del derecho dentro de la cual se examine ese aspecto. Además de que es cabalmente el artículo 171 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el que también en sus fracciones I y II y para efectos fiscales, distingue las personas físicas de las personas morales, con la circunstancia de que, indudablemente, las sociedades no son personas físicas, ni los socios son personas morales.*

Amparo en revisión 4900/60. Constructora Indiana, S. A. de C. V. 30 de enero de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS. *Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas*

establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas Instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que sólo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal regido por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho, además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución no funda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su

articulado sin dar definición de las mismas. cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos.

Amparo en revisión 6327/55. Cía. de Fianzas México, S. A. 25 de enero de 1957. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Sostienen la misma tesis:

Amparo en revisión 4458/54. Fianzas México, S. A. 7 de mayo de 1956. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 4752/54. Cía. de Fianzas de México, S. A. 10 de mayo de 1956. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 6124/54. Cía. de Fianzas México, S. A. 10 de mayo de 1956. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 5639/55. Cía. de Fianzas de México, S. A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 6329/55. Cía. de Fianzas de México, S. A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 6054/55. Cía. de Fianzas de México, S. A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Epoca: Quinta Epoca
Tomo: CXVI
Página: 295

IMPUESTOS A LAS SOCIEDADES Y A SUS SOCIOS. *El hecho de que una sociedad goce de la exención del impuesto sobre la renta, en cédula II, no quiere decir, en manera alguna, que tal exención alcance también a sus socios, toda vez que la personalidad jurídica de la sociedad es distinta de la de sus componentes, de acuerdo con los artículos 2o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 25, fracción III, del Código Civil, y en virtud de que no cabe hacer una salvedad para fines fiscales, por no existir al respecto disposición legal alguna.*

Revisión fiscal 108/52. Fábrica de Ladrillos Industriales y Refractarios, S.A. 11 de mayo de 1953. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Quinta Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: CXIII
Página: 570

SOCIEDADES, PERSONALIDAD JURIDICA DE LAS, PARA LOS EFECTOS FISCALES. *La personalidad jurídica de una sociedad es distinta de la de sus socios, de acuerdo con los artículos 2o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 25.*

fracción III, del Código Civil, y no cabe hacer una excepción para fines fiscales. en virtud de que no existe al respecto disposición alguna.

Revisión fiscal 128/51. Celanese Mexicana, S. A. 20 de agosto de 1952. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

*Instancia: Tercera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Epoca: Quinta Época
Tomo: LXII
Página: 3497*

SOCIEDADES, PERSONALIDAD DE SUS SOCIOS. *Como toda compañía mercantil constituye una persona moral jurídica distinta de las de sus socios, la sentencia que afecte al capital de aquélla, sólo perjudica a la compañía en contra de quien se dicte, y aunque de manera indirecta repercute sobre el capital personal de los socios, la distinción de personalidades jurídicas impide que éstos puedan reclamar en amparo, el perjuicio sufrido por razón del fallo, porque su calidad de socios les da derechos en contra de la misma compañía, pero no contra terceros que con ella contraten.*

TOMO LXII. Pág. 3497.- Amparo en Revisión 366/39, Sec. 2a.- Viteri Jorge V. Suc.- 9 de diciembre de 1939.- Unanimidad de 4 votos.

Con base en lo anterior, podemos afirmar que en la medida en que el legislador presume o determina de manera ficticia el incremento patrimonial de un contribuyente ello no puede estar acorde a la garantía

de proporcionalidad tributaria exigible y contemplada por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por lo mismo, dicha disposición es claramente inconstitucional.

Lo anterior significa que si un contribuyente no acumula a sus ingresos la parte correspondiente o proporcional de los ingresos obtenidos por una de sus entidades residente en una jurisdicción de baja imposición fiscal y, posteriormente, las autoridades fiscales pretenden determinar dicha obligación a su cargo como un ingreso omitido, existirían bases para interponer medio de defensa argumentando la inconstitucionalidad de la reforma en lo que se refiere a lo anteriormente apuntado y por lo mismo, la no obligación a cargo del contribuyente de acumular a sus ingresos, aquellos ingresos percibidos por una tercera persona.

Acorde a las disposiciones legales que rigen la personalidad jurídica de las personas morales, es claro que ésta es distinta a la de sus socios y por lo mismo no puede una disposición fiscal desconocer esta situación y atribuir a una persona jurídica distinta, un supuesto rendimiento o utilidad que será base para el pago de una obligación fiscal pues con ello, no se está atendiendo a su capacidad contributiva en los términos exigidos por nuestra Constitución.

Si bien se entiende la intención del legislador para evitar la evasión o elusión fiscal de los contribuyentes por las inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, no puede pasar por alto el hecho de que cualquier regulación que se establezca tratando de impedir esta situación no puede contravenir las garantías constitucionales y por lo mismo, se debe de buscar un esquema que respetando dichas garantías, justifique o garantice el ejercicio de las facultades de las autoridades para que los contribuyentes den debido cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

D) VIOLACION AL PRINCIPIO DE EQUIDAD

Adicionalmente a lo antes mencionado, cabe destacar que el régimen en análisis, también resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria establecida por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se mencionó anteriormente la doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en una igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en igualdad de circunstancias.

Adolfo Arrijo Vizcaino en su obra "Derecho Fiscal", señala que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.⁸⁵

Esto es, la garantía de equidad tributaria implica el dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley.

En resumen, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la Ley.

A) Ahora bien, en el caso a estudio, las disposiciones que conforman el régimen aplicable a inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal son violatorias del principio de equidad tributaria. toda vez que otorgan un trato distinto a aquellos contribuyentes que hayan realizado inversiones en este tipo de jurisdicciones, respecto del que se otorga a los contribuyentes que realizan inversiones en otros países que no se encuentran

⁸⁵ Arrijo Vizcaino. Op Cit Pag 81

considerados como jurisdicciones de baja imposición fiscal, sin que exista una razón válida que lo justifique.

Efectivamente, como quedó precisado anteriormente, los artículos 17-A y 74-A establecen la obligación para aquellas personas que hayan realizado una inversión ya sea directa o indirecta en este tipo de jurisdicciones de acumular los ingresos percibidos por las sociedades, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación etc... a acumular para efectos de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo los ingresos o el resultado fiscal determinado respecto de las operaciones realizadas por dichas entidades o unidades el momento en que estas perciben ingresos, comparado con aquellas cualquiera otras inversiones realizadas en jurisdicciones distintas.

Efectivamente, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación a cargo de los contribuyentes que hayan realizado inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal de acumular los ingresos percibidos en un momento distinto al previsto para aquellos otros contribuyentes que habiendo efectuado inversiones también en el extranjero pero no en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, resultan tratamientos fiscales diversos y más perjudiciales para los primeros, pues conforme a la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, aquellos contribuyentes que hayan realizado una inversión en países que no se consideran como jurisdicciones de baja imposición fiscal, únicamente estarán obligados a acumular y pagar el impuesto sobre la renta en México, por los dividendos o utilidades que efectivamente les sean repartidos o entregados y hasta en el momento en que ello ocurra.

Dicho trato resulta inequitativo, toda vez que tanto en el caso de inversiones en jurisdicciones de baja imposición como en aquellas que no lo son, el objetivo de dichas inversiones es, evidentemente la obtención de algún tipo de ingreso o utilidad, misma que solo existirá, y consecuentemente habrá una modificación patrimonial positiva que incremente la capacidad contributiva del contribuyente en la medida en que los medios o vehículos a través de los cuales se realizó dicha inversión distribuyan utilidades o dividendos.

Por virtud de lo anterior, es claro que no existe una razón válida que justifique el trato tributario distinto que contemplan los artículos 17-A y 74-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que resultan violatorios del principio de equidad tributaria en comento.

B) Por otra parte, la fracción XXIII del artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, también resulta violatoria del principio de equidad tributaria, toda vez que dicho precepto establece que los pagos hechos a sociedades, entidades, fideicomisos, fondos de inversión, asociaciones en participación etc... ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, no serán deducibles salvo que se demuestre que el precio o la contraprestación es igual al que se hubiera pactado entre partes no relacionadas en operaciones comparables.

Lo anterior, aunado al contenido del artículo 64-A de la misma Ley, que establece que todas las operaciones realizadas con sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se presumirán efectuadas entre partes relacionadas y a precios o valores distintos de aquellos que se hubieran utilizado por partes independientes en operaciones comparables y, por tanto, susceptibles de dar lugar a una determinación presuntiva de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas del contribuyente.

En nuestra opinión, los anteriores preceptos resultan violatorios de la garantía de equidad tributaria en análisis, toda vez que las referidas disposiciones establecen un trato tributario distinto a los contribuyentes que realizan operaciones con sociedades o entidades residente en jurisdicciones de baja imposición fiscal, respecto de aquel que se otorga a los demás contribuyentes que realizan operaciones con sociedades o entidades residentes en un estado extranjero que no tiene el carácter de jurisdicción de baja imposición fiscal.

Dicha distinción en el trato tributario que reciben ambos contribuyentes, a partir del país en que resida la sociedad o entidad con la que se celebra una operación por parte de una persona moral residente en México, no

tiene una razón que válidamente lo justifique, por lo que resulta contrario al principio de equidad tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia definida en el sentido de que la equidad consiste en el tratamiento igual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancia y desigual a aquellos que se encuentran en desigualdad de circunstancias.

Para mayor claridad, a continuación se transcriben algunas tesis fundamentalmente de garantía de equidad tributaria que reflejan el criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: I Primera Parte-1

Tesis: P./J. 1/88

Página: 162

RENTA. EL ARTÍCULO 80 DE LA LEY RELATIVA, EN CUANTO A LA TASA ADICIONAL, VIOLA EL ARTÍCULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL.

(D.O. 31-XII-1985). El artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1985, en cuanto previene una tasa adicional, viola la garantía de equidad fiscal, establecida por la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues determina que están obligadas a pagar la referida tasa las personas físicas asalariadas, causantes del impuesto sobre la renta, que realicen pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, y no obliga a cubrir esa carga adicional a otras personas físicas contribuyentes del mismo impuesto sobre la renta, en razón de que pagan de

manera definitiva el propio impuesto, como son las que reciben ingresos por dividendos, por intereses de valores de renta fija o de depósito en instituciones de crédito a la tasa alta o por premios derivados de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos (artículo II y capítulos VII, VIII y IX del Título IV de la Ley relativa). Se infiere de lo anterior que si a los causantes sujetos a pago definitivo del impuesto sobre la renta no se les aplica por esta razón la tasa adicional, que establece el artículo 80, es incuestionable que este gravamen resulta inequitativo por cuanto que no es aplicable a todas las personas físicas sujetas al impuesto sobre la renta, sino a quienes obtuvieron ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y que efectuaron pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual y, asimismo, de conformidad con otros numerales contenidos en el aludido Título IV de la Ley de la materia, a las personas físicas que percibieron ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal independiente, de arrendamiento de inmuebles, de la enajenación de bienes inmuebles y de actividades empresariales. De este modo, la diferencia o desigualdad en el tratamiento a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, sólo unos soportan la carga tributaria adicional y otros se encuentran eximidos de tal obligación, contraviniéndose el principio de equidad fiscal.

Amparo en revisión 7065/86. Manuel Robleda González de Castilla y coagraviados. 8 de septiembre de 1987. Mayoría de 17 votos de los

señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Cuevas Mantecón, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez, en contra del voto del señor ministro Díaz Infante. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez. Secretaria: Martha Moyao Núñez.

Séptima Epoca, Volúmenes 217-228, Primera Parte, página 47.

Amparo en revisión 5069/86. Luis Silverio Garza Salinas. 22 de septiembre de 1987. Mayoría de 15 votos de los señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez, en contra del voto de: Díaz Infante y Adato Green. Ponente: Santiago Rodríguez Roldán. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Amparo en revisión 6015/86. Juan Jorda Raich y coagraviados. lo. de marzo de 1988. Unanimidad de 19 votos de los señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez, y Presidente en funciones Cuevas

*Mantecón. Ponente: Angel Suárez Torres.
Secretario: Enrique Alberto Durán Martínez.*

Amparo en revisión 4758/86. Jorge L. Garza Herrera. 22 de marzo de 1988. Unanimidad de 19 votos de los señores ministros de Silva Nava, López Contreras, Cuevas Mantecón, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: Roberto Caletti Treviño.

Amparo en revisión 5087/86. Jorge Luis Garza Garza. 16 de febrero de 1988. Unanimidad de 21 votos de los señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Cuevas Mantecón, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ponente: Ernesto Díaz Infante. Secretario: J. Antonio García Guillén.

Texto de la tesis aprobado por el Tribunal en Pleno el jueves catorce de abril de mil novecientos ochenta y ocho. Unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros: Presidente Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Felipe López Contreras, Raúl Cuevas Mantecón, Samuel Alba Leyva, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, Francisco H. Pavón Vasconcelos, Victoria Adato Green. Santiago

Rodríguez Roldán, José Martínez Delgado, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Angel Suárez Torres, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordóñez. México, D. F., a 18 de abril de 1988.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 2-6, Marzo-Julio de 1988, pág. 5.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Agosto de 1995

Tesis: P. L/95

Página: 71

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESION DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES. El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su

ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número L/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México. Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Novena Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*
Tomo: III, Mayo de 1996
Tesis: P. LXXVIII/96
Página: 112

IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.

Amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad

de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de mayo en curso, aprobó, con el número LXXVIII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a trece de mayo de mil novecientos noventa y seis.

De acuerdo con lo anterior, podemos afirmar que en la medida en que los contribuyentes que hayan realizado inversiones en el extranjero tienen un tratamiento completamente distinto en cuanto a sus obligaciones de acumulación de ingresos y régimen de deducciones, dependiendo de si efectuaron las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal o bien, en otras entidades, no es una justificación suficientemente válida a la luz de la garantía de equidad tributaria para permitir el tratamiento diferencial entre ambos sujetos.

CONCLUSIONES

1.- Derivado del régimen jurídico interno de determinadas jurisdicciones, éstas presentan diversas ventajas de carácter impositivo para inversionistas en el extranjero, toda vez que la imposición existente en ellas es significativamente menor que la existente en otros países, o bien, en ocasiones inexistente.

2.- Las jurisdicciones de baja imposición fiscal constituyen uno de los medios más comunes utilizados por contribuyentes de distintos países para evitar o disminuir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en sus países de origen.

3.- Adicionalmente a las bajas cargas impositivas, en las jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal existen otras diversas ventajas, tales como la existencia de legislación sumamente rígida en materia de secreto bancario y comercial.

4.- En nuestro país, la regulación tendiente a evitar el uso de este tipo de jurisdicciones por parte de los sujetos obligados al pago de impuestos en México inicia su vigencia a partir del ejercicio fiscal de 1997.

5.- Los ordenamientos legales dentro de los que se contienen las normas más importantes relativas al régimen aplicable a inversiones en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal, son la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación.

6.- Dentro del primero de los ordenamientos antes citados se encuentra previsto el régimen general aplicable a las inversiones en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal, mismo que esencialmente contempla los siguientes puntos :

a) Definición de inversiones en jurisdicciones de baja imposición y casos de excepción. :

- b) Sujetos obligados al régimen particular a este tipo de inversiones ;
- c) Obligación de acumulación de ingresos en una forma específica ;
- d) Obligación de presentar declaración informativa sobre inversiones mantenidas en las jurisdicciones consideradas como de baja imposición ;
- e) Restricciones y regulación especial para el caso de deducción de pagos hechos a este tipo de jurisdicciones.
- f) Tasas de retención aplicables a pagos hechos a este tipo de jurisdicciones.

7.- No obstante que el objeto del régimen en análisis sea positivo, mismo que consiste en evitar la evasión o elusión por parte de los sujetos obligados al pago de impuestos en México, así como aumentar el grado de fiscalización sobre éstos, algunos de los preceptos que constituyen dicho régimen presentan ciertos vicios de inconstitucionalidad.

8.- De un análisis de las disposiciones legales que conforman dicho régimen se puede concluir que se vulneran los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad, equidad y el derecho de audiencia, previstos por los artículos 31, fracción IV y 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

9.- Por otra parte, en relación al delito previsto por el artículo 111, fracción V, las autoridades fiscales podrían determinar que el contribuyente ha cometido la conducta delictiva descrita por dicho precepto, aun cuando no exista un daño patrimonial para el fisco. toda vez que dicho delito se tipifica por la omisión de la presentación de la declaración informativa correspondiente, y no así por la no acumulación o falta de entero del impuesto correspondiente.

10.- Consideramos que existen elementos suficientes para que los contribuyentes, en un momento dado, pudieran interponer una demanda de amparo en contra de la aplicación en su contra por parte de las autoridades fiscales, de los preceptos constitutivos del régimen aplicable a jurisdicciones de baja imposición fiscal que, según se analizó anteriormente, presentan vicios de inconstitucionalidad.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Acosta Romero Miguel, "Nuevo Derecho Bancario" Edit. Porrúa, Quinta Edición. México, 1995.
- 2.- Andre Coisset., La Experiencia Francesa y la Movilización Internacional en la Lucha Contra el Lavado de Dinero, P.G.R., Servicio de Cooperación Técnica Internacional de la Policía Francesa en México, 1996, Edit. P.G.R., México.
- 3.- Arnold S. Goldstein, "Offshore Havens" Garret Publishing Inc. E.U.A. 1995.
- 4.- Arrabal Pablo "Comercio Internacional y Paraísos Fiscales", Edit. Pirámide Madrid, 1992.
- 5.- Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, novena edición, Edit. Themis, México, 1994.
- 6.- Banco Mexicano Somex, S.A., Las Instituciones Fiduciaria y el Fideicomiso en México, Primera Edición, México, 1982.
- 7.- Bettinger Barrios Herbert, Paraísos Fiscales, Edit. ISEF, México, 1998.
- 8.- Calvo Nicolau Enrique, Comentarios a la Reforma Fiscal para 1997, Edit. Themis, México.
- 9.- Calvo Nicolau Enrique, Comentarios a la Reforma Fiscal para 1997. Editorial Themis, México 1997.
- 10.- Cervantes Ahumada Raúl, Títulos y Operaciones de Crédito, Editorial Herrero. 1991.
- 11.- Comisión Nacional Bancaria, Guía para Prevenir el Lavado de Dinero. México, 1993, Edit. Comisión Nacional Bancaria.

- 12.- De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Decimaséptima Edición. México, 1992.
- 13.- Duggart Caroline "Tax Havens and Their Uses". The Economist Intelligence Unit Limited 1997, U.S.A.
- 14.- Dwells D. "Theory and Practice of Taxation" West Publishing Co., 1978.
- 15.- Enciclopedia Británica Decimoquinta Edición, U.S.A.
- 16.- Fehrenbach "Los Bancos Suizos", traducción de René Cárdenas. Edit Diana Primera Edición. México 1968.
- 17.- Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 1989.
- 18.- Galindo Garfias Ignacio, Derecho Civil, Edit. Porrúa, Undécima Edición, México, 1991.
- 19.- Ginsberg S. Anthony "Tax Havens", New York Institute of Finance Simon & Schuster 1991, U.S.A.
- 20.- Henry Campbell Black, Blacks Law Dictionary," West Publishing Co. 1991, U.S.A.
- 21.- Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, Novena Edición, México, 1996.
- 22.- Kaye Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, Cuarta Edición. Octubre 1994, México D.F.
- 23.- Mantilla Molina, Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, Vigésimo Cuarta Edición, México, 1985.
- 24.- Margain Manatou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributaria Mexicano, Editorial Porrúa, Undécima Edición, México, 1993.

- 25.- Ortiz, Sainz y Tron, S.C.. Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1997. México, 1997.
- 26.- Ortiz, Sainz y Tron, S.C.. Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1998, México, 1998.
- 27.- Ortiz, Sainz y Tron, S.C.. Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1999. México, 1999.
- 28.- Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Edición, 1984, Madrid.
- 29.- Sainz Alarcón Jorge, Asociación En Participación y Fideicomiso Empresarial, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Evento Anual, Mayo de 1996.
- 30.- Samuel J. Stephens, Emerging Financial Centers, Legal and Institutional Framework, Financial System of the Bahamas, Edit. Robert C. Effres, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1982.
- 31.- Smith Adam, Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, Fondo de Cultura Económica / Serie de Economía, Sexta Reimpresión 1990, Estudio Preliminar por Gabriel Franco, .México.
- 32.- Technical Services Group.Tax Haven Review. Primera Edición 1977, E.J. Crockett y N.Fox England. Edit. HDM Ltd. U.K.
- 33.- Vázquez del Mercado Oscar, Contratos Mercantiles, Edit. Porrúa, Quinta Edición, México, 1994.
- 34.- WAP Manser, The Financial Role of Multinational Enterprises, Associated Business Programmes LTD., 1993. U.K.