

PUBLICACIONES DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

CONSIDERACIONES SOBRE
LA DOBLE IMPOSICION EN
EL AMBITO INTERNACIONAL

RAUL PIZ AVALOS

MEXICO
1964



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.

**CONSIDERACIONES SOBRE LA DOBLE IMPOSICION
EN EL AMBITO INTERNACIONAL**

95002

A mis padres:

Pasado, presente y futuro en mi vida.

A mis hermanos:

A mi esposa:

Mi hoy y mañana.

A mis hijos:

A mis maestros.

A mis amigos.

*Vos, Señor, sois mi Rey y mi Dios;
sirvaos, por ende, todo cuanto bueno
aprendí de niño; sirvaos todo cuanto
hablo, y todo cuanto escribo, y todo
cuanto leo, y todo cuanto refiero.*

SAN AGUSTÍN

*Señor: "Sol de Justicia",
¡déjame rastrear en Tu ca-
mino!*

FR. LEÓN

PROLEGOMENOS

Señores miembros del Jurado:

Un paso más y habré alcanzado un objetivo siempre anhelado.

Múltiples razones podría esgrimir para explicar la demora, pero, en este instante, no tienen caso.

Ingresé a la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México pleno de ideales y éstos permanecen; he recorrido gran parte de mi vida y ellos van conmigo; y la grandiosidad de esto es cuanto más importante cuando vivimos en un mundo que reduce día a día su ya incipiente tabla de valores.

Y la Escuela de una Universidad que logra penetrar y dar contenido a las lícitas ambiciones de sus alumnos justifica, por este simple hecho, su propia existencia. Ahora tócame a mí no defraudarla.

Para cumplir con el último requisito he elaborado un pequeño trabajo que, indudable es, no agota las fuentes de información, pero sea un inicio para proseguir en un futuro, quizá cercano.

No ignoro que quien ocupa una cátedra en la Facultad de Derecho requiere de una preparación especial en el campo de la materia que imparte, pero, aun sabiéndolos catedráticos, no los concibo sin benevolencia y a ésta acudo para que, señalando mis yerros, prosiga dando vida a los ideales que aliento.

CAPITULO I

FUNDAMENTO ECONOMICO DEL ESTADO

I. Necesidades económicas del Estado. II. Determinación de las necesidades de carácter colectivo. III. La satisfacción de las necesidades base de la facultad impositiva. IV. Causas en la obligación tributaria. V. Las inversiones y gastos públicos. VI. Los recursos del Estado. VII. Ingresos procedentes de la explotación del patrimonio del Estado. VIII. Ingresos provenientes de empréstitos. IX. Ingresos procedentes de la emisión de moneda. X. Impuestos. Ingresos percibidos por los particulares. XI. Características de los impuestos. XII. Efectos económicos de los impuestos en la redistribución de la riqueza.

FUNDAMENTO ECONOMICO DEL ESTADO

I. Necesidades económicas del Estado.

Todo organismo, por el hecho de serlo, posee necesidades que a su vez son las que garantizan la existencia del propio órgano; y si en los organismos biológicos esto es evidente, en el Estado, organismo político, económico, jurídico y social, a primera vista podría falsamente afirmarse que no tiene necesidades. Y sin embargo, es incuestionable que las tiene y en grado sumo, y son tan importantes que podríamos decir que le son vitales, sin término medio; y que existen dentro de esas necesidades una gradación que se finca, en forma indudable, en la necesidad económica. Imagínese por un instante la existencia de un Estado sin medios económicos y, en seguida, habrá desaparecido: son su propia vida, la existencia misma del órgano social.

Todo sujeto, sea persona física o moral, tiene objetivos por alcanzar; nada explicaría mejor la existencia de un ser, cualquiera que éste sea, que el conocimiento de sus objetivos; pueden ser buenos o malos desde el punto de vista ético jurídico, sancionables o no, pero son fines que explicarían en forma elocuente la razón o sinrazón de su existencia; luego el Estado tiene fines ;y qué fines tan nobles!, pero para alcanzar los básicos en sus funciones le son necesarios medios económicos, y esto ya no considerando su propia existencia sino la de los gobernados, que se benefician con su acción ya en forma particular, ya socialmente, pero en meta común: el progreso del hombre, de su sociedad, del género humano.

II. Determinación de las necesidades de carácter colectivo.

En el número anterior se ha apuntado la existencia de problemas a resolver por el Estado, la resolución de los más tenderán al beneficio

colectivo, lo cual explica y justifica en buena forma la vida misma del órgano estatal, pero en no pocas ocasiones la acción se dirigirá a beneficiar a un sector determinado, o a una persona o personas en particular, y en otras será el propio Estado el beneficiario de una acción gubernativa, cuyo resultado se reflejará en la vida del conglomerado sujeto a un estatuto jurídico dentro de un territorio determinado. Y siendo el Estado un organismo que goza, hasta cierto punto, de inmortalidad, no sólo resolverá problemas para el presente, sino de manera fundamental para el futuro. Es indubitable que un Estado realizará mejor sus funciones si actúa para generaciones venideras: un país se construye en el presente para el futuro.

Dentro de la actividad politicoeconómica del Estado la determinación de estas necesidades y sus mejores soluciones constituyen su aspecto fundamental.

III. La satisfacción de las necesidades, base de la facultad impositiva.

Si aceptamos el principio de que la voluntad de las partes es fuente de las obligaciones, tenemos que admitir que en la creación de todo Estado existe tácitamente expresada la voluntad de cada uno de los gobernados para que el sujeto de derecho (órgano estatal), puede no serlo, pero no es lo común, posea los medios idóneos para la prosecución de los fines que se le han asignado.

La vida misma del Estado no se concibe si no goza éste de los medios económicos que le permitan el desarrollo de su legal actividad; ahora bien, es imposible que el Estado pueda, por sí mismo, subvenir a los gastos que origina la propia existencia del aparato gubernamental, y la obtención de un empréstito no habría de fincarse sino en la solvencia nacida de los propios ingresos que el Estado obtiene de sus gobernados. Es así que el mantenimiento y el desarrollo de obras de todo tipo en beneficio colectivo deberá apoyarse en el establecimiento de cargas que soportarán los propios beneficiarios.

IV. Causas en la obligación tributaria.

Antes de pasar a lo que se ha indicado como causa en la obligación tributaria, preciso es indicar a grandes rasgos, sin por ello dejar de tratarlo en forma más detenida en el curso de este trabajo, lo que se en-

cho de pertenecer a la colectividad obtiene el contribuyente directa o indirectamente por medio de los servicios públicos o por virtud de los beneficios que derivan de la vida social.”

“Pero Ranelletti, continúa Griziotti, manteniendo firme el concepto de que el servicio es la causa del impuesto, observa que tal concepto se aplica a las relaciones entre el Estado y la Sociedad, no entre el Estado y los individuos, y después sugiere que si ésta es la **causa prima** de la obligación para el ciudadano de pagar el impuesto, la causa última e inmediata es la posesión de una renta dada, y el impuesto es debido en cuanto se tiene una renta determinada.”

Es decir, divergen en cuanto Griziotti expresa que la causa son los beneficios obtenidos y Ranelletti que la causa se localiza en el servicio que el Estado presta.

Ahora bien, cuando se está ante la opinión de reputados tratadistas en cuestión tan importante y no se la acepta, aun con riesgo de que se nos acuse de temeridad, debemos establecer que la causa de la obligación tributaria no está ni en los beneficios que puedan recibirse, ni en el servicio que el órgano estatal proporcione; y es que no puede hablarse sin incurrir en error de causa en sentido estricto ni lato porque lo que establecen como tal, en el supuesto de aceptar sus tesis, no serían en todo caso sino los fines que se obtienen con la prestación tributaria, y si son fines lógicamente no pueden ser causas, y sin son causas, en manera alguna podrían, en un proceso equis, convertirse en fines.

Si filosóficamente asimilamos causa a potencia y fines al acto, tendremos que éste es la entidad que perfecciona y determina la cosa en su orden, o sea, por ejemplo, el agua respecto a sus elementos; potencia, en general, es la capacidad para algo, así, ejemplificando, el hidrógeno y el oxígeno están en potencia respecto al agua; ahora bien, es indudable que el acto y la potencia son distintos realmente porque esta última implica la capacidad de perfección mientras que el acto es la perfección que determina y perfecciona a la potencia, luego es inquestionable que no son lo mismo porque una misma realidad no puede ser perfectible y perfección, determinable y determinante; y es tan real esta separabilidad que en ocasiones existirá la potencia sin el acto.

Consecuentemente y de acuerdo con el desarrollo que hemos seguido, si hacemos en nuestra materia tributaria el trastrocamiento de los términos causa-potencia y acto-fin, forzosamente deberá aceptar-

se que lo que es causa no es fin y que lo que se indique como fin en forma alguna podrá convertirse en causa.

Es indubitable la existencia de causa en la obligación tributaria, y se la localiza en la manifestación personal, colectiva o representativa de formar un Estado, con fines específicos: bienestar colectivo y, por ende, personal, amén de otros, e implícitamente queda hecha, **de facto**, la obligación de contribuir proporcionalmente a los gastos que reporta la actividad estatal; esto último lo veremos más detenidamente en el lugar respectivo.

Fernández Provoste, en sus **Principios de Derecho Tributario**, por el contrario, expresa que la obligación tributaria carece de causa y que indebidamente se hace uso de un elemento del Derecho Civil para establecer la teoría de la causa.

Es indudable que con un criterio rigorista se concluiría en la forma que lo hace Fernández Provoste, pero la realidad de un motivo nos lleva a la afirmación de la existencia de esa causa, en los términos expuestos con anterioridad. Y en cuanto a que sea una institución del derecho civil carece de importancia la impugnación por cuanto que al fin y al cabo el Derecho es uno y la justicia será la misma, y ninguna de las ramas del Derecho podrá válidamente esgrimir derechos de patente.

V. Las inversiones y gastos públicos.

Toda entidad tiene actividades a realizar y para ello establece los medios que habrán de darle la posibilidad real de llevarlos al cabo. Ya hemos establecido que el Estado debe poseer los medios económicos que le permitan la obtención de sus fines, y éstos, en gran parte, irán a proporcionar beneficios personales y colectivos. Para ello y previo un programa financiero, el grueso del ingreso se encaminará a hacer grandes inversiones, o bien simplemente se erogarán en los que se denominan gastos públicos, los cuales son de una variedad infinita.

Así, pues, considerables cantidades del ingreso público habrán de canalizarse en aumentar las redes de comunicación y en mejorar o renovar las ya existentes ya que son el sistema nervioso de todo país; la educación pública, escalón primario en todo buen gobierno, será un aspecto al que la actividad financiera estatal dedicará sus mayores esfuerzos y cuidados; la salud pública será otro de los objetivos a alcan-

zar e igualmente las obras de irrigación ya que salud, alimento, comercio y cultura serán los puntales en que descansa todo proyecto de grandeza lícita social.

Por otra parte, el mantenimiento del propio aparato estatal exigirá el señalamiento en los presupuestos públicos de partidas especiales de consideración.

Dentro de las concepciones de los tratadistas respecto a la actividad de los Estados, y más concretamente con el pensamiento liberal, se ha establecido que al Estado sólo corresponde el mantenimiento del orden público y vigilar para que la actividad de los particulares no se vea obstruida en el ejercicio de su libertad.

Actualmente y habiendo sido superada la etapa del liberalismo, al Estado se le consideran atribuciones día a día más estrechas con la propia existencia de los gobernados. Y es que la propia experiencia ha ido indicando que la libertad que se pretendía, dentro de un Estado de Derecho, no bastaba a satisfacer las necesidades ni los anhelos de los que estaban sometidos a un régimen jurídico dentro de un territorio determinado. Y es que existen necesidades que los particulares, con su riqueza e iniciativa, no satisfarán porque no verán en ello forma alguna de obtener una retribución, muy justa si se quiere, pero que no sacia las ansias colectivas de mejoramiento. Nadie dudará que en nuestro país los ferrocarriles y el servicio de correos son de importancia primordial y, sin embargo, al operar con pérdidas, no hay capital individual ni colectivo que piense en incursionar por estos campos.

Así también, existen empresas que requieren capitales cuantiosos, pero ante la timidez de los capitales privados el Estado ha tenido que iniciarlas, mantenerlas, y en un futuro, ya estabilizadas y según criterio expuesto por los gobiernos federales, pasarán a la iniciativa privada.

Otro campo de inversión estatal es el concurrir con capitales particulares en sociedades mercantiles que, si bien persiguen la obtención de un dividendo, tienen entre sus miras principales la satisfacción de una necesidad colectiva.

Finalmente, concluyamos estableciendo que la actividad financiera del Estado es múltiple y variable, y baste este solo aspecto considerado para establecer que solamente dentro de un Estado le es posible al hombre alcanzar estratos que en manera alguna podría obtener en su soledad. Los hombres pocas veces discernimos con certeza, pero

es obvio que la creación del Estado es una de las luces que mejor se dieron en el entendimiento humano; se habrá dado lugar a grandes errores, pero la bondad de la idea obliga al reconocimiento de lo justo de su existencia. Y la parte de libertad que necesariamente perdemos es la inversión en un ideal que cada vez nos acerca a la lejana, pero deseable realidad.

VI. Los recursos del Estado.

Con antelación se ha dicho que el fundamento básico del Estado está en la asignación de fines a obtener con miras a la satisfacción de las necesidades de los gobernados y del propio Estado. Y también se ha expresado que el derecho y la justicia no son sino entidades que tienen una misma razón, ya se las considere como Derecho Civil, Internacional Privado, Internacional Público, Penal, etc., porque estas ramas y las no mencionadas tienden a la obtención de valores éticos que son y serán siempre los mismos; las razones de que existan diversas denominaciones obedecen a múltiples consideraciones, pero la organización jurídica, la especialización y el regir determinado tipo de relaciones nos explican, aunque parcialmente, la existencia de esta diversidad.

El Estado, ente jurídico, no podría, en manera alguna, sustraerse a esta ley de carácter social, y su propia vida está regulada por el Derecho Administrativo; sin embargo, no obstante que los tributos fueron regulados por esta rama del derecho, paso a paso va delimitándose su campo hasta alcanzar su autonomía, y con ello, su propia denominación: Derecho Fiscal. Y serán, pues, doctrina y derecho positivo quienes nos lleven al conocimiento de las fuentes de los recursos del Estado.

Al respecto, Gabino Fraga, en su **Derecho Administrativo**, régimen financiero del Estado, nos dice: "El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado, implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos pecuniarios indispensables."

"Esta materia y la regulación que exige, forman parte de una sección del derecho administrativo que, por su importancia y por sus especiales relaciones con la economía, tiende a disgregarse constituyendo el Derecho Financiero o Derecho de las Finanzas Públicas, como una rama especial y autónoma del Derecho Público." (Pág. 415.)

En la misma obra, Gabino Fraga establece que el Estado puede obtener los recursos que le son necesarios ya por un acto voluntario del particular, ya por un acto unilateral del poder público. Dentro de la colaboración voluntaria coloca al empréstito, pero como en este caso juega un papel importante la voluntad del particular, quédase con el impuesto estableciendo que es la forma normal de que el Estado dispone para proveerse de fondos, pero, además, indica, puede obtener ingresos bien por prestación de servicios, bien por explotación y aprovechamiento de los bienes públicos y privados del Estado capaces de dar un rendimiento; en otras palabras, doctrinariamente pocas luces da en esto porque parte de lo que el legislador señaló como fuente de ingresos en nuestro Código Fiscal de la Federación, del cual trataremos con posterioridad.

Más doctrinariamente, Manuel Andreozzi, en su **Derecho Tributario Argentino**, nos dice que las fuentes del Derecho Tributario pueden dividirse en cuatro grandes categorías:

Preconstitucional, constitucional, doctrina y jurisprudencia.

No siendo su enumeración más que titulares de su contenido, descartamos primera, tercera y cuarta para quedarnos exclusivamente con la constitucional, pues de toda constitución partirán o se darán las bases de justo y legal tributo (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Cap. II, Art. 31, fr. IV).

Hugh Dalton, en sus **Principios de Finanzas Públicas**, Cap. IV, Fuentes de los Ingresos Públicos, sostiene que los ingresos de un ente público pueden entenderse en sentido amplio y restringido; entiende por amplio lo que abarca toda clase de percepciones; restringido, lo que comúnmente se considera como "renta", pero posteriormente, al hacer la distinción entre los impuestos y "las otras fuentes de los ingresos públicos" viene a hacer una sub - clasificación de ingresos que, comparada con la que a su vez hace Griziotti, en sus **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**, nos parece más exhaustiva y que además no necesita explicación (desde luego haciendo caso omiso de las que no son aplicables a nosotros).

"Los ingresos de que dispone el Estado, pueden provenir de diversas generaciones y clases de contribuyentes."

"....."

I. Pasadas (generaciones): a) rentas patrimoniales; b) utilidades de instituciones públicas; c) utilidades de empresas públicas; d) utilidades de empresas económicas.

II. Presentes (generaciones): a) utilidades de monopolios fiscales (ingresos de carácter mixto) y contribuciones de guerra; b) multas e ingresos penales; c) ingresos de policía; d) contribuciones ordinarias y extraordinarias, entre las que considera a los impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales (impuesto militar, de mejoras, etc.).

III. Futuras (generaciones): Ingresos derivados del crédito: 1. Deuda flotante, consolidada, empréstitos forzosos, voluntarios, patrióticos; y 2. Emisiones de papel moneda.

Dentro de nuestro derecho tributario, que es la base de la cual parten nuestros juristas, se consideran como fuentes de los recursos públicos: los impuestos, la explotación del patrimonio del Estado, de los empréstitos y de la emisión del papel moneda.

A los dos primeros se les denomina ingresos ordinarios; a los siguientes, extraordinarios.

Como el objeto de este trabajo es el tratar de manera preferente sobre los llamados impuestos, sólo veremos superficialmente los otros tres, pero lo haremos posteriormente.

VII. Ingresos procedentes de la explotación del patrimonio del Estado.

El origen del Estado trae aparejada la posibilidad de que éste logre reunir un número de bienes que con el correr del tiempo hubieron de formar su patrimonio. Los ingresos que por su explotación reciben van a engrosar la existencia de los habidos por otros conceptos y, unidos, son la base real en que se fincan las aspiraciones de lograr un mejor mundo para los gobernados tanto en lo material como en lo espiritual.

Es posible que alguien pensase que si existen bienes patrimoniales del Estado en explotación, el producto basta a satisfacer los objetivos estatales, pero es indubitable que los ingresos que por este concepto se obtuvieran en manera alguna serían suficientes ante una población siempre creciente que, por otra parte, va presentando paulatina o aceleradamente sus complejos problemas.

Se ha dicho que la formación de este patrimonio se origina con la vida del propio Estado; Griziotti los denomina ingresos originarios y afirma que "representan el sacrificio de las generaciones pasadas";

además, continúa, para procurarlos (los ingresos por explotación) no ejerce soberanía fiscal sobre los contribuyentes ya que los recibe de su propio patrimonio, el cual es múltiple: terrenos, edificios, minas, bosques, etc.

Nuestro Código Fiscal, artículo cuarto, trata de ellos cuando establece que son productos los que el Estado obtiene por actividades que no corresponden al desarrollo de sus propias funciones o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

VIII. Ingresos provenientes de empréstitos.

El empréstito es una institución jurídica que se realiza por quien tiene el derecho y capacidad para solicitarlo y obtenerlo: el Estado. En síntesis, es el medio creado por el Derecho para la obtención de un bien monetario susceptible de servir a la obtención de ulteriores fines y cuyo efecto es "transferir a las generaciones futuras la carga de los gastos actuales. De este modo se anticipa al presente el goce de riqueza que será reembolsada con los sacrificios de las generaciones futuras de contribuyentes". (B. Griziotti, **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**, Pág. 57.)

Griziotti generaliza y hace soportar el pago del empréstito obtenido sobre las generaciones futuras para el beneficio de las actuales; y esta generalización lo lleva implícitamente a la afirmación de que usufructuamos el trabajo de quienes todavía no se benefician del vivir en sociedad. Es verdad que en ocasiones se solicitan empréstitos cuyo pago se efectúa en un plazo más o menos largo, generalmente para la fijación del mismo se atiende a la necesidad por cubrir, los intereses asignados y las posibilidades del Estado, pero la verdad es que los beneficios que ocasiona tal medida dejan ver sus efectos de inmediato y el beneficio se disfruta por la población actual, quizá no con la intensidad posterior, pero no debemos olvidar que los problemas en un país siempre son de presente con futuro. De otra manera se viviría como familia poco organizada e imprevisora que sólo actúa para el hoy sin pensar en el mañana.

IX. Ingresos procedentes de la emisión de moneda.

Desde luego el tema a tratar es la emisión de papel moneda, pues de otra manera no se producirían los efectos que se producen ya que la emisión se hace sin que el Estado cuente con la base metálica.

Luigi Einaudi, en sus **Principios de Hacienda Pública**, afirma que: "El curso forzoso del papel moneda existe cuando el Estado o el Banco de emisión deja de reembolsar a la vista en moneda metálica (oro) los billetes emitidos y, sin embargo, los ciudadanos continúan obligados a aceptarlos en pago de sus créditos." Y continúa: "La finalidad del curso forzoso es obtener un préstamo gratuito, sin pago de intereses. El préstamo es forzoso, porque el Estado paga a sus suministradores, a sus funcionarios-acreedores con billetes, o sea con promesas de pagar en el porvenir en moneda metálica (oro). Si se emiten grandes cantidades de billetes de curso forzoso, los billetes se desvalorizan. Tiene lugar una desvalorización del papel moneda en relación con el oro, como sucedió durante la guerra. Al declararse el curso forzoso se producen algunos inconvenientes" . . .

Se perturban las relaciones entre acreedores y deudores, pues los acreedores sufren una pérdida igual a la depreciación del papel moneda; sufren modificaciones las relaciones entre patronos y empleados ya que suben salarios y precios, pero la carrera de estos últimos es muy superior; así también, se originan perjuicios a los poseedores de títulos por inversiones, así como en las operaciones derivadas del comercio exterior.

No obstante, no deben perderse de vista las importantes características que posee la emisión de papel moneda: no ocasionan intereses al Estado emisor y produce una disminución del valor real de la deuda pública; pero como dice Einaudi, esto no debe ser motivo de loa, y antes bien consideramos que tal medida no debe ser practicada de no existir razones poderosas que lo ameriten.

Recordemos que al hablar de las formas en que el órgano estatal obtiene los recursos económicos para la obtención de los fines que son a su cargo, dimos a conocer la clasificación que de los ingresos públicos hace Benvenuto Griziotti. Así, dijimos que hacía tres grandes clasificaciones: pasadas, presentes y futuras, y dentro de estas últimas, al final, indica con el número dos las emisiones de papel moneda.

Y se expresa en la siguiente forma: "Las emisiones de papel moneda por cuenta del Estado constituyen un empréstito forzoso sin interés, que grava a los poseedores de papel moneda sin considerar su capacidad contributiva. . . con la emisión de papel moneda se sacrifica a los poseedores de moneda desvalorizada por efecto de la nueva emisión y, además, a todos aquellos que no pueden reaccionar contra la desvalorización de la moneda, mediante un aumento proporcional de sus rentas,

o contra la depreciación de los empréstitos contraídos por el Estado”, y además son el medio para transferir total o parcialmente los gastos actuales sobre generaciones futuras, “que mediante impuestos deberán pagar los intereses y la cuota de amortización de los empréstitos contraídos por el Estado”.

Hugh Dalton, **Principios de Finanzas Públicas**, expresa que la emisión de papel moneda, al reducir el valor de ésta, produce en los sujetos un efecto semejante al que produciría un impuesto general sobre todas las transacciones económicas. El Estado se beneficia con la diferencia que se produce entre el poder adquisitivo de la moneda en el momento de la emisión y el que resulta después de ella ya que la baja de la moneda no es simultánea sino que existe un período que es el productor de la baja, económicamente hablando.

En síntesis, es incuestionable que la emisión de papel moneda es uno de los medios legales que tiene el Estado para proveerse fondos, pero insistimos que las consecuencias económicas son tan trascendentes que un paso de tal naturaleza debe pensarse detenidamente antes de darlo.

X. Impuestos. Ingresos percibidos por los particulares.

Finalmente, ahora veremos el renglón más importante que el Estado tiene para la obtención de ingresos, es, pudiéramos decir, el medio ordinario, el que el común de los gobernados entiende que en una u otra forma debe a su gobierno; existirá, claro es, la reticencia natural en quien debe, de sus ingresos, obtenidos en la forma que sea, dar la cuota parte para los gastos de la administración pública, o simplemente el pago de un servicio que se le ha prestado, o el entero de una cantidad por el no cumplimiento oportuno de una disposición legal o simplemente administrativa.

Así, pues, el Estado tiene su mayor fuente de ingresos como contraprestación directa o indirecta de los servicios que son a su cargo.

Estos ingresos se pueden clasificar en la siguiente forma:

a) Impuestos; b) Derechos; y c) Aprovechamientos.

a) Los impuestos en nuestro derecho positivo y atendiendo a lo expresado por el Código Fiscal de la Federación, artículo segundo, son las prestaciones, ya en dinero o en especie, que el Estado fija unilateral-

mente y con carácter obligatorio para todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley establece como hecho que genera el crédito fiscal.

b) Continuando con nuestro Código Fiscal, que para nuestro objeto es siempre más objetivo que toda la doctrina que al respecto pudiéramos recopilar, artículo tercero, se entienden por Derechos "las contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestados por él".

La diferencia que separa a estas dos fuentes de ingresos, impuestos y derechos, radica sustancialmente en que los primeros son prestaciones ya en dinero, ya en especie, que el Estado fija en su imperio y a cargo de los que cuya actuación se compagina con la hipótesis legal, es decir, siempre se aplicará a los que poseen la calidad de sujetos pasivos en la obligación tributaria; por el contrario, los segundos, tienen como sujetos de pago no solamente a los que normalmente poseen la calidad de obligados tributariamente, siempre y cuando el servicio tenga relación directa con él, sino que también van obligados los que sin tener la calidad de deudores en ningún tributo solicitan una contraprestación estatal, en este caso y como característica especial, el pago será obligatorio cuando sea efectiva la prestación del servicio administrativo.

Por otra parte, los derechos son una contraprestación directa y en nada se considera la capacidad contributiva (cuestión muy importante y que veremos con posterioridad) del solicitante, pues simplemente se entera la cantidad que el Estado ha fijado y no existe ninguna consideración respecto a si puede o no pagarse el servicio, o si deberá pagarse más o menos atendiendo a una situación económica dada.

c) Proseguimos con nuestro derecho positivo, Código Fiscal de la Federación, artículo quinto, y éste nos indica que los aprovechamientos son los demás ingresos ordinarios del Estado, no clasificados como derechos, impuestos o productos.

En la práctica los aprovechamientos están formados por las multas, recargos y rezagos; multas son las que recibe el Estado al actualizarse la hipótesis que establecen las disposiciones estatales para aplicarlas, al pago de las cuales está obligado el particular; los recargos son las prestaciones adicionales que cubren los sujetos pasivos de un

impuesto al no haber enterado éste dentro del término que la ley en cuestión establezca; finalmente, los rezagos están formados por los impuestos que extemporáneamente enteran los causantes, es decir, son pagados en ejercicio fiscal diverso al en que debieron pagarse.

XI. Características de los impuestos.

Hemos apuntado cuáles son las razones morales, económicas y jurídicas que autorizan y obligan a la administración pública para hacerse de los recursos necesarios al ejercicio de sus funciones; así también, indicamos la procedencia de los ingresos y las denominaciones que nuestro derecho les ha dado. Ahora veremos las características o condiciones que nuestra Carta Magna establece para los impuestos pues no debemos olvidar que si bien es cierto que hay leyes especiales que legislan regulando los tributos, en realidad no son sino la especificación de un precepto relativo y contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al efecto, en su artículo 31, fracción IV, dispone 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 dispongan las leyes.”

La proporcionalidad y equidad de los impuestos son requisitos indispensables en toda nuestra legislación fiscal. Si no se tomaran en consideración se producirían no sólo consecuencias jurídicas nacidas de la lícita impugnación de los perjudicados, sino que también se atentaría contra la situación económica del contribuyente medio, pues al ocasionar sacrificio dejaría de ser equitativo, e igualmente, no sería proporcional si la ley no se aplicara a todos los afectados con la disposición y a fin de fijar el monto del gravamen según las circunstancias del contribuyente.

El principio de equidad está integrado por dos elementos: generalidad y uniformidad. El principio de generalidad radica en que siendo el impuesto creado por una ley debe tener las características de ésta, y de manera especial la generalidad, o sea que la norma jurídica no se da para esta o aquella personas, o bien para un grupo determinado, sino que en forma abstracta trata de las condiciones de su aplicabilidad.

La uniformidad tiene por objeto dividir la carga fiscal entre los gobernados y tiende a gravar de manera similar a las diversas economías particulares. De aquí podríamos desprender un principio que enunciaremos de la manera siguiente: a capacidades económicas inferiores, menor carga tributaria; a mayor capacidad económica, mayor carga tributaria.

XII. Efectos económicos de los impuestos en la redistribución de la riqueza.

La actividad que despliega el poder público para allegarse recursos se realiza dentro del campo económico; su causa, indudable es, es económica, y sus efectos se realizan sobre la posición económica particular de cada uno de los miembros de la sociedad y en un plano de intensidad ocasionan importantes modificaciones dentro de la economía general del Estado.

Las cargas públicas están ligadas, o trabadas por mejor decir, a lo económico y jamás se las puede considerar desempeñando un papel independiente de la economía del país.

Si supusiésemos que en un Estado la riqueza nacional fuese estacionaria, que no tuviese la menor posibilidad de desarrollo, el impuesto hallaría su justificación económica y jurídica en la necesidad de que la administración pública cubriese sus gastos, pero su efecto, en la economía del país, sería desastroso, pues se produciría el agotamiento paulatino de la riqueza nacional, y el Estado, carente de bases económicas, desaparecería ante un escenario de miseria total.

Por tanto y excepto situaciones de emergencia, calamidades públicas o graves peligros nacionales, una sana e inteligente administración pública no debe captar, a través de los impuestos, sino una parte del aumento de la riqueza social, y solamente en esta forma alcanzará sus fines y existirá la tranquilidad social necesaria al progreso de todo país y, sobre todo, evitará un levantamiento popular que a pesar de lo extremo de la decisión se explicaría y justificaría ante un Estado eminentemente absorbente. Y este es uno de los tremendos, pero más extraordinarios medios que poseen los países gobernados por la democracia.

Por otra parte, cuando existen gobernantes honestos y progresistas el camino legal para proveerse recursos económicos no es el de hacer recaer exclusivamente el peso de la actividad administrativa sobre los intereses económicos de los gobernados, sino que el propio Derecho ha creado instituciones que permiten allegarse recursos, ya de países amigos o sus nacionales, ya de los capitales interiores, deseosos de encontrar campos de inversión.

Es indudable que a una mayor riqueza nacional corresponde un aumento en la recaudación estatal, y si aquélla es incipiente o no existe, la política gubernativa tenderá a estimular a la iniciativa privada para que sus inversiones vayan creando la industria, mientras que el Estado previamente habrá construido caminos y obras de electrificación, pilares necesarios en toda industria; y al mismo tiempo, tanto gobierno como industriales establecerán mercados tanto interiores como exteriores, atendiendo para estos últimos a las condiciones internacionales.

No debemos omitir considerar que tanto los impuestos como los empréstitos requieren la existencia de una riqueza en desarrollo, pues de otra forma el empréstito, a corto o a largo plazo, contribuiría a destruir la base económica del Estado. Y si éste, en su actividad, produjese un aumento en la riqueza colectiva al hacer inversiones de beneficio colectivo y pretendiese cubrirlas con aumentar los impuestos sin atender al incremento real anual de la riqueza social, antes que producirse un bienestar colectivo se provocaría un serio perjuicio con consecuencias generales y particulares. En tratándose de este tipo de inversiones es preferible redimirlas en un término mayor, o bien mediante empréstito.

Doctrinariamente se establece que a mayor ingreso existirá un impuesto superior; es obvio que la riqueza de un país no está distribuida en forma uniforme, luego el Estado hace las veces de un buen padre de familia y recibe las aportaciones, unas más, otras menos, pero el buen gobierno y su actividad llevan a un campo general la riqueza del país para que ésta sea disfrutada no sólo por los que contribuyeron con una mayor cantidad, que son los menos, sino que los beneficios también se derraman hacia aquellos que no tienen más patrimonio que su actividad física. Y los hijos de éstos y de aquéllos tendrán la misma posibilidad de obtener un grado académico, o de carácter técnico, pero unos y otros serán factor decisivo en el progreso de un país que desea que el hombre sea precisamente hombre y con ello colmar sus justas ambiciones de alimentos material y espiritual. Y tan importante es un

aspecto como otro, pues el progreso de la humanidad no es problema de regimenes sino de un mayor o menor contenido ético en el que se afirma es rey de la creación.

Y crear riqueza y llevarla a los necesitados es tarea primordial en todo buen gobierno. Jamás el hombre creó un medio tan extraordinario para hacer el bien. Y hacer el bien es llevar felicidad a aquellos que, carentes de todo, encuentran en una institución pública no la limosna que humilla sino la parte que en Derecho les corresponde por su condición humana.

CAPTULO II

REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA CALIDAD DE DEUDOR DE LOS CREDITOS FISCALES

XIII. Elementos a los que el Estado atiende para determinar a los deudores de los créditos fiscales: nacionalidad y domicilio del sujeto pasivo y fuente de los ingresos gravables. XIV. La nacionalidad como elemento imprescindible en la obligación tributaria. XV. La residencia como fundamento de la obligación tributaria. XVI. La fuente como base de la obligación tributaria. XVII. Importancia relativa de los tres elementos. XVIII. Incidencia del impuesto. XIX. Impuestos directos e impuestos indirectos. XX. Características de los impuestos indirectos. XXI. Fundamento y justificación de los impuestos indirectos. XXII. Características de los impuestos indirectos. XXIII. Materia gravable en los impuestos directos.

REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA CALIDAD DE DEUDOR DE LOS CREDITOS FISCALES

XIII. Elementos a los que el Estado atiende para determinar a los deudores de los créditos fiscales: nacionalidad y domicilio del sujeto pasivo y fuente de los ingresos gravables.

Flores Zavala, en sus **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, Capítulo IV, y nuestro derecho positivo, Código Fiscal de la Federación, establecen que en toda relación tributaria intervienen, fundamentalmente, dos sujetos, el activo, que corresponde invariablemente al Estado, y el pasivo, que es el que legalmente tiene la obligación del pago del impuesto.

Tanto uno como otro tienen obligaciones primarias y secundarias; al Estado siempre corresponderá el cumplimiento de ellas; al sujeto pasivo, por el contrario, en ocasiones serán a su cargo las secundarias y no así el cumplimiento de las primarias.

El carácter de sujeto pasivo puede ubicarse en una persona física, o bien en una persona moral, y ésta será privada o pública según intervenga o no el Estado ya sea en forma directa o indirecta.

Ahora bien, denominando sujeto pasivo a todo aquel que viene obligado al pago de una prestación tributaria, tenemos que los índices que se siguen tanto doctrinaria como legislativamente son la nacionalidad, el domicilio y el origen o fuente de los ingresos que el Estado denomina gravables.

Pasemos a ver estos elementos frente al derecho mexicano.

XIV. La nacionalidad como elemento imprescindible en la obligación tributaria.

Siguiendo un orden de precedencia tenemos que la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al hablar de las obligaciones de los mexicanos, establece que éstos deberán contribuir para los gastos públicos tanto de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan. Y por lo que respecta a las características que debe reunir esta contribución las hemos visto con anterioridad.

El Código Fiscal de la Federación, con fundamento en el anterior precepto, en su artículo 21, determina que la calidad de sujeto o deudor de créditos fiscales puede recaer:

“ I. Sobre los mexicanos residentes en el país o en el extranjero.”

“

“III. Sobre las personas morales, nacionales o extranjeras, cuando se encuentren comprendidas en los casos de las fracciones I y II, respectivamente.”

“IV. Sobre los establecimientos públicos, y en general, sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.”

“V. Sobre cualquier agrupación que aun sin tener personalidad jurídica, constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros” . . .

Ahora bien y por lo que respecta a los mexicanos no existe problema jurídico, político, social o ético que no nos lleve a la conclusión de que en verdad están obligados a contribuir para que el Estado del cual son miembros pueda cumplir sus fines, pues si han nacido en este país, si gozan de todos los derechos que las leyes establecen, si se benefician de las obras de interés colectivo en una o en otra forma, si, en fin, forman parte de un conglomerado que tiene un destino común, las obligaciones que corresponden a los demás deben corresponder a cualquier otro sujeto.

En el mismo caso vienen obligadas las personas morales por cuanto que éstas no son sino ficciones del Derecho, integradas por personas físicas (o también morales), y que el Derecho ha creado por razones económicas, políticas y jurídicas, etc.

Luego de la nacionalidad se deriva la obligación del sujeto a contribuir para cubrir los gastos de su país.

XV. La residencia como fundamento de la obligación tributaria.

Al hablar de las facultades del Estado para imponer contribuciones y del origen de aquéllas se ha dicho que el Estado tiene la obligación primaria de satisfacer las necesidades colectivas, y para este efecto deberá contar con un derecho correlativo que le permita allegarse los recursos necesarios para hacer frente a sus obligaciones.

Las obligaciones del Estado son las de resolver las necesidades colectivas, las de la comunidad que reside en su territorio. Esta sociedad es la beneficiaria de las actividades económicas y administrativas del Estado y por ello tiene la obligación de proporcionarle los recursos con los que pueda alcanzar sus fines.

Por lo que respecta a los mexicanos nacionalidad y residencia se compaginan perfectamente, pues cuando se dan estos dos elementos la obligación de los nacionales aparece con una claridad meridiana y lo normal es que se den unidos, pero cuando no existe la residencia y sí solamente la nacionalidad la calidad de contribuyente permanece ya que posee todos los derechos correlativos y cuando se reintegre disfrutará de los beneficios que son comunes a sus coterráneos.

Pero la colectividad que se beneficia con la actividad del Estado está formada por nacionales y extranjeros y éstos poseen todos los derechos de aquéllos, con excepción de los políticos ya que para este fin la nacionalidad es imprescindible. Luego los extranjeros, por el solo hecho de su residencia, tienen el deber de contribuir a los gastos públicos.

Por ser de gran importancia transcribimos la fracción II del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, que, recordemos, establece quiénes pueden ser deudores o sujetos de créditos fiscales: . . . "Sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero; en este último caso, por actos efectuados en la República o que deban producir en ella efectos jurídicos o económicos, por capitales que posean dentro de la República o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional."

Y recordemos que las personas morales también están obligadas, de acuerdo con el texto de la fracción III, es decir las extranjeras; pe-

ro esto lo trataremos al hablar de la fuente. E igualmente veremos el caso de las personas físicas.

Y volviendo al problema de los extranjeros residentes en el país y no obstante que aceptamos su obligación a cooperar en los gastos públicos, nos interesa establecer que nuestra Constitución no tiene ningún precepto que establezca esta obligación para los residentes extranjeros.

El artículo 33 Constitucional otorga a los extranjeros las garantías individuales concedidas a los mexicanos y, por lo mismo, disfrutan de todos los derechos y servicios que garantiza y proporciona el Estado, luego podría concluirse que la obligación de contribuir está implícita en cierto modo, pero desde un punto de vista jurídico no basta.

Quizá sería factible afirmar que la base legal se encuentra en el artículo 73 Constitucional, fracción VII, pero por el texto mismo no se sigue que en esta fracción se incluya a los residentes extranjeros; además y de acuerdo con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, párrafo segundo, las normas de derecho que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva.

Ratificamos nuestra opinión de que es procedente que los extranjeros residentes contribuyan a los gastos de la administración pública, pero, insistimos, no existe constitucionalmente un precepto que así lo determine y consideramos que si existen razones que lo justifiquen de hecho debe haberlas también de derecho, o sea que la obligación de contribuir debe derivarse de un mandato constitucional.

Y quede esto como una opinión que apuntamos y sobre la cual habremos de volver en otra ocasión.

XVI. La fuente como base de la obligación tributaria.

Las fracciones II y III del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación son las que establecen que podrán ser sujetos o deudores tributarios las personas morales o físicas residentes en el extranjero por actos u operaciones efectuados en la República o que deban producir en ella efectos jurídicos o económicos, por capitales que posean dentro de la República o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.

En cuanto a las personas morales y físicas que radican en el extranjero se explica que sean causantes del impuesto por cuanto que

obtienen un ingreso de fuentes de riqueza u operaciones mercantiles realizadas en el país, y atendiendo a la doctrina de la fuente no sería equitativo, ni económico, ni político, que viesen aumentar sus ingresos sin que el país poseedor de la riqueza se beneficiara para a su vez derramarlo en provecho de nacionales y extranjeros residentes en la República.

XVII. Importancia relativa de los tres elementos.

En realidad no haremos sino resumir lo que hemos establecido en números anteriores para, finalmente, hacer resaltar si existe preponderancia de alguno de los elementos tratados.

Desde luego, es importante fijar que el elemento nacionalidad tiene una gran relevancia económica por cuanto que los nacionales son en mayor número de los que no tienen esta calidad, y esto considerando solamente a los que radican en el país.

La residencia, como dijimos, va aparejada con la nacionalidad, pues argumentando como en el párrafo anterior, los residentes, en su mayoría, serán los nacionales; pero, asimismo, la propia residencia es factor decisivo para considerar sujetos pasivos de créditos fiscales a los extranjeros residentes en el territorio mexicano.

Y la fuente, o sea el origen de los ingresos gravables, es determinante para declarar sujetos del derecho tributario tanto a nacionales como a extranjeros residentes en el país, sean personas físicas o morales; así también, es básica para considerar sujetos de créditos fiscales a las personas físicas o morales no radicadas en el país, por el acrecentamiento que obtienen en la explotación de la riqueza de la República o por cualquier otro tipo de operación.

Luego, desde el punto de vista de la importancia que tienen estos elementos en las finanzas públicas, colocamos en primer término a la fuente; en segundo, la residencia y, en tercero, a la nacionalidad.

XVIII. Incidencia del impuesto.

Según el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el sujeto pasivo de un impuesto es aquel que de acuerdo con las leyes está obligado en forma directa al pago de una prestación determinada.

No obstante, debe distinguirse entre el obligado legal y quien realmente paga el impuesto.

Hemos visto anteriormente quién es el sujeto pasivo del impuesto; ahora, el pagador del impuesto es aquel que, como dice Flores Zavala, por virtud de diversos fenómenos, a los cuales están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen, pero la ley omite considerar la intervención económica de este último.

Al respecto, Flores Zavala obtiene las siguientes conclusiones:

"1a. La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

"2a. No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.

"3a. Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo.

"4a. Puede darse el caso de que la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador."

A este fenómeno se le denomina doctrinariamente traslación del impuesto, y si el que sufre la traslación la trasmite a otra persona y ésta, a su vez, la recibe y la traslada, si se detiene se producirá la incidencia del impuesto al llegar a este último, y se dirá que el receptor último fue incidido por el gravamen.

Resumiendo, la traslación del impuesto es la transferencia de la carga tributaria del contribuyente de derecho a otras personas que, por lo mismo, se convierten en contribuyentes de hecho.

Esta traslación puede producirse hacia adelante, hacia atrás y lateralmente.

Se verifica hacia adelante cuando se eleva el precio de la mercancía o del servicio producido para contrarrestar el monto del tributo.

Hacia atrás, cuando el contribuyente logra una reducción de precios en sus proveedores y traslada hacia éstos todo o parte de la carga tributaria.

La lateral u oblicua se efectúa cuando no siéndole factible al contribuyente trasladarla en cualquiera de las dos formas anteriores, re-

percute el gravamen sobre proveedores o compradores de otras mercancías o servicios no gravados por el tributo (Benvenuto Griziotti, Op. Cit. supra).

XIX. Impuestos directos e impuestos indirectos.

El proceso económico que siguen los gravámenes ha sido el que ha determinado el que doctrinalmente se haga la división de impuestos directos e impuestos indirectos.

Para hacer la distinción de uno y otro se tienen dos puntos de vista: uno que se basa en la repercusión, el otro, que Flores Zavala llama administrativo; en el primero, el legislador tiende a evitar la posibilidad de que se dé un pagador del impuesto diverso del que la ley señala como contribuyente; se produce una relación directa entre el Estado como sujeto activo y al que la ley señala como sujeto pasivo.

Por el contrario, en el impuesto indirecto se grava al verdadero contribuyente por repercusión, o sea que las calidades de sujeto del tributo y pagador del mismo no se dan en la misma persona.

Desde un plano administrativo "los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza"; sus características son la normalidad y la estabilidad, y se perciben de acuerdo con listas de causantes.

Los impuestos indirectos se perciben por razón de un hecho, acto, cambio aislado, accidental, y es imposible formar listas nominativas de causantes. (E. Flores Zavala. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.**)

XX. Características de los impuestos indirectos.

La característica primordial de estos impuestos se deriva de su propia forma de actuar económica, pues la carga del impuesto se traslada del sujeto jurídico al económico repercutiéndole el gravamen.

Y la causa de la repercusión radica en el hecho de que los impuestos indirectos gravan operaciones, como se dijo anteriormente, y el efecto que pueden producir es el encarecimiento del elemento base de las operaciones hasta llegar al consumidor y de acuerdo con las con-

diciones que permita el mercado, y esto siempre y cuando no exista una legislación que lo impida.

Pero hay impuestos indirectos que se causan como si fueran directos, como son los relativos a bebidas alcohólicas y tabacos labrados, al adherirse estampillas a estos últimos en los envases que los contienen.

La carga del impuesto se verifica en una sola ocasión y no hay la posibilidad de que el productor o importador, sujeto jurídico del gravamen, aumente al consumidor, como sujeto económico, un precio, lo que sí acontece al verificarse ventas sucesivas.

Sin embargo, existen impuestos indirectos en que la base es el valor de las transacciones, y se determina aplicando una cuota sobre dicho valor. Desde luego, el más importante en nuestro país es el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que grava los ingresos que se obtengan por enajenación de bienes, por arrendamiento de bienes, por prestación de servicios, comisiones y mediaciones mercantiles, y se entiende por ingreso toda percepción que se tiene por los sujetos del impuesto como resultado de las operaciones gravadas por la Ley, ingreso que debe incluir los sobrepuestos, intereses o cualquiera otra prestación que lo eleve.

Por ejemplo, si un fabricante o importador enajena un lote determinado de mercancía, para el que suponemos un precio de base fija, en la medida en que se hagan nuevas operaciones de compraventa, sólo por el impuesto, se irá aumentando el precio, y lo hará en las condiciones que lo permita su propio mercado.

XXI. Fundamento y justificación de los impuestos indirectos.

Las necesidades que tienden a satisfacer son las que nos permiten encontrar la justificación y fundamento de estos impuestos. Desde luego y por lo que respecta al impuesto sobre bebidas alcohólicas, cerveza, tabacos labrados, etc., podríamos decir que en rigor no satisfacen propiamente necesidades y sí son dañinas al individuo, razón por la cual el Estado, a más de proporcionarse ingresos, impone gravámenes tendientes a proteger la salud pública.

Los impuestos sobre la producción de minerales y aprovechamiento de aguas, independientemente de que al Estado corresponde una parte de la ganancia obtenida, es indudable que el Poder Público, como representante de la colectividad, es el indicado para recibir una espe-

cie de indemnización a manera de resarcimiento por la explotación que se hace de la riqueza nacional.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles grava fundamentalmente las transacciones que regula. Y no olvidemos que este impuesto es el que podríamos considerar clásico en el fenómeno de la repercusión y cuyo efecto es aumentar el precio del producto, viniendo a ser con esto un medio para que suba el costo de la vida (aunque pueden obtenerse ciertos paliativos en los productos de consumo necesario, bien declarándolos exentos o con un precio que el Estado fija después de hacer los estudios correspondientes).

Se afirma que los impuestos indirectos atienden menos al concepto de justicia ya que, finalmente, quien lo cubre, es el consumidor y éste pertenece en su mayoría a la clase económicamente más débil.

En síntesis, es innegable que no sólo toda imposición tributaria sino todo actuar del hombre lleva implícita la imperfección, en tales condiciones puede encontrarse en los tributos tanto lo positivo como lo negativo, es decir, ventajas y desventajas, pero debe dejarse bien sentado que los impuestos indirectos que tienen como mira el proteger la salud de los gobernados se explican y justifican con este motivo.

La actividad de los particulares que se actualiza en la riqueza del país produciéndoles utilidades, al gravar éstas el Estado y objetivando sus fines hace las veces del buen padre de familia de que antes hablamos.

XXII. Características de los impuestos directos.

En este apartado no haremos sino precisar lo que ya antes hemos establecido como características de estos impuestos. Al efecto, recordemos que en estos tributos se conjugan de manera perfecta el sujeto jurídico con el económico; en otras palabras, el legislador determina de manera categórica quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Dijimos con anterioridad que tanto los impuestos directos como los indirectos acusaban imperfecciones, pero es indudable que también poseen aciertos. Y como la pobreza es un tema de hoy y de siempre, se asegura que los impuestos directos tienden a hacer posible la justicia fiscal, pues al conocerse al contribuyente (no olvidemos que existen listas nominativas) es factible conceder exenciones para los mínimos necesarios o deducciones por gastos diversos; además, y no

obstante las contingencias naturales, puede conocerse con cierta exactitud la cantidad que el Estado habrá de recibir por concepto del impuesto de que se trate.

Por otra parte, no debemos olvidar que la progresión en sus tarifas contribuye a que se entere el tributo de acuerdo con el ingreso, es decir, pagarán más los que más reciban e igualmente contribuirán con menor cantidad los que reciban menos ingresos.

Estas serían las ventajas, pero sus desventajas son múltiples al decir de Flores Zavala ya que en su opinión son muy sensibles a los contribuyentes, poco productivos y su elasticidad es mínima.

XXIII. Materia gravable en los impuestos directos.

Si en los impuestos indirectos se causa el gravamen al actualizarse la hipótesis legislativa, o sea al verificarse el hecho o acto que se presupone y se hace caso omiso de los sujetos que intervienen; y por el contrario, en los impuestos directos se atiende fundamentalmente al sujeto en lo relativo al cambio operado en su capacidad contributiva, es claro que la mutación que se produce en el patrimonio del sujeto es la que hace que venga a ser la materia del impuesto directo, o sea que habrá de gravarse el incremento habido en el citado patrimonio; no sin olvidar que el impuesto deberá gravar únicamente una parte de lo obtenido, pues de no ser así el Estado frenaría el progreso económico del país y con ello limitaría consecuentemente sus propias posibilidades para emprender grandes obras en beneficio social.

El impuesto sobre la renta en nuestro país, según el ordenamiento que lo regula, en sus artículos primero y segundo, confirma parcialmente lo que antes se ha dicho:

“Artículo 1o. El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos en los términos de este ordenamiento.

“Artículo 2o. Se considera ingreso, toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquiera percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente, ya se trate de ingresos declarados por éste o estimados por las autoridades fiscales. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable.”

CAPTULO III

LA DOBLE IMPOSICION

XXIV. Concepto de la imposición múltiple. XXV. Supuestos de la imposición múltiple. XXVI. La doble tributación. XXVII. Legislación mexicana que ha tendido a suprimir la doble imposición. XXVIII. Bases subjetivas del sujeto del impuesto que originan la doble imposición. XXIX. Preferencia de los créditos de los Estados. XXX. La nacionalidad como base a evitar la doble imposición. XXXI. La residencia como base a evitar la doble imposición. XXXII. La fuente como tesis a evitar la doble imposición. XXXIII. Sistemas para evitar la doble imposición, doctrinariamente.

LA DOBLE IMPOSICION

XXIV. Concepto de la imposición múltiple.

Es claro que el tema a tratar es el relativo a la doble imposición, pero ésta y tributación múltiple son tangentes en cuanto a que lo que es materia para un tributo lo es para otro (doble imposición) y en la imposición múltiple se soportan varios gravámenes; luego entonces coinciden estas dos formas en que toleran más de un tributo. Indudablemente existen discrepancias entre uno y otro sistemas, pues de otra manera no hablaríamos en plural y sí en singular.

Igualmente la doble imposición y la imposición múltiple se producen territorial y extraterritorialmente, o sea que se dan tanto en el derecho positivo de un país como en el campo internacional.

Territorialmente y ya concretándonos en la imposición múltiple por cuanto que posteriormente veremos la doble imposición en concreto, diremos que imposición múltiple y de acuerdo con Benvenuto Griziotti, **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**, es la que soporta "el mismo contribuyente y sobre la misma riqueza por causas diversas".

Y con el mismo concepto, continuando con nuestro autor, en el ámbito internacional "la imposición múltiple puede tener la misma finalidad que la que ejerce en el seno de los Estados particulares, esto es, la de agotar la capacidad contributiva de los individuos mediante impuestos variados que se armonicen para tener en cuenta las circunstancias diversas en las cuales la vida pública proporciona beneficios al contribuyente y las varias manifestaciones de la capacidad contributiva de cada individuo".

XXV. Supuestos de la imposición múltiple.

Los supuestos de esta imposición radican en la hipótesis que establece cada uno de los ordenamientos jurídicos que regulan la tributación, es decir, cada disposición atenderá a ver un aspecto diferente.

Sin embargo, no debemos seguir adelante sin antes hacer una aclaración que consideramos importante. Hugh Dalton, **Principios de Finanzas Públicas**, Capítulo IV, Algunas características de un Buen Sistema Impositivo, al tratar de las ventajas y desventajas de estos sistemas (para un territorio determinado), menciona el impuesto único y los impuestos múltiples, pero nos interesa aclarar que no es a este autor a quien seguimos para la exposición del tema que tratamos ya que él lo ve como un sistema de tributación territorial: impuesto único o impuestos múltiples.

Hemos creído prudente disipar cualquier duda que se pudiera tener al respecto porque los supuestos de que tratamos son completamente diversos a la forma en que los concibe Dalton. Con esto queremos decir que no tratamos de impuesto único o múltiple como sistema sino como excepción en nuestro país y en sus relaciones con otros países, e indudablemente con la intervención de los particulares, que son los que en final de cuentas soportan la actividad estatal.

Territorialmente tiene como objetivo, ya lo hemos transcrito: "agotar la capacidad contributiva de los individuos mediante impuestos variados"; y el mismo Griziotti pone este ejemplo:

Dos personas obtienen una renta igual a cien en su actividad productiva, y pagan el mismo impuesto por la riqueza obtenida; una de estas personas gasta su parte satisfaciendo placeres extravagantes y realiza así gastos que el Poder Público considera menos importantes que los gastos públicos; el otro, por el contrario, hace un uso parsimonioso de su riqueza y sólo consume el sesenta por ciento.

El que ha gastado su renta ha soportado la actividad del Estado y a través de impuestos indirectos, tales como aduaneros, de fabricación, de lujo, etc., ha contribuido en cierto modo con una cantidad mayor de impuesto para los gastos públicos y, consecuentemente, ha tolerado una imposición múltiple.

No obstante y en contra de lo que afirma Griziotti, se puede ganar equis cantidad por una persona y puede ser idéntica a la que percibe otra por el mismo concepto; una de ellas gastará más, la otra me-

nos, según sus condiciones, pero las dos soportarán en la medida de sus gastos una imposición múltiple.

XXVI. La doble tributación.

Esta tiene dos aspectos: uno nacional; el otro, internacional. Bien es cierto que el objeto de este trabajo es tratar el segundo, pero indicaremos en qué consiste el primero.

Flores Zavala, al hablar de doble tributación, dice que se produce cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, sea por una misma entidad o dos o más entidades diversas.

Considera que existen cuatro casos en que se presenta:

“1o. Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.

“2o. Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.

“3o. Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.

“4o. Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que los integran.”

Territorialmente y por razones de política financiera se justifica esta doble imposición, aun cuando . . . “la regla general es que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia”...

Internacionalmente se presenta la doble tributación cuando leyes de diferentes países gravan la misma fuente productora del ingreso gravable, es decir, se requiere la coincidencia de las legislaciones de los Estados para considerar como hecho generador del crédito fiscal la misma hipótesis del incremento patrimonial.

XXVII. Legislación mexicana que ha tendido a suprimir la doble imposición.

Nuestro país no sólo posee la legislación más avanzada en materia social y así le ha sido reconocida por autoridades en esta materia, así

como por representantes de otros países, sino que en el campo del derecho, en general, ha establecido como mira principal el alcanzar la esencia misma de esta disciplina: hacer justicia.

Y no obstante que en la doble imposición interviene la soberanía o soberanías de otros países y consecuentemente carece de facultades para imponer su criterio en este aspecto, sin hacer a un lado la posibilidad de que algún día exista un concierto internacional en materia tributaria, sus Poderes Legislativos, en diversas épocas, han elaborado ordenamientos que evitan dentro de lo posible la doble tributación.

Indudablemente habrá alguien que afirme que territorialmente México grava la misma fuente con doble imposición (Impuesto sobre la Renta; Sociedades-Accionistas), pero debemos establecer que este fue tema de controversia en sus principios, y actualmente particulares y autoridades administrativas y judiciales aceptan que los sujetos contribuyentes son diversos.

Otro ejemplo que podría aducirse sería la Ley del Impuesto sobre el Ausentismo de 14 de febrero de 1934 y la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1936, pero tanto una como otra se justifican económica y políticamente, y es incuestionable que todo país tiende a evitar la salida de un capital originado en su propio territorio.

Bien, pero volvamos a lo hecho por México para evitar la doble tributación en el campo internacional.

En la Ley Federal de Impuestos sobre Herencias y Legados de 30 de diciembre de 1959, derogada por Decreto de 30 de diciembre de 1961, se establecía que eran objeto del impuesto las porciones líquidas hereditarias de cada heredero y los legados que correspondieran a legatarios, constituidos por: (Art. 3o.).

“

“III. Bienes muebles que se encuentran situados dentro o fuera del país, que sean heredados o legados a extranjeros y con la condición de que el último domicilio del autor de la herencia haya estado en territorio nacional;

“

“V. Bienes muebles que procedan de una fuente de riqueza situada en el territorio nacional, aun cuando dichos muebles se

encuentren en el extranjero y sean heredados por personas domiciliadas también en el extranjero.

“En los casos de esta fracción y de la III que antecede, del impuesto que corresponde pagar, se descontará el que haya sido pagado en el país donde se encuentren los bienes muebles, por la transmisión hereditaria de los mismos.”

Así también, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1953, en su artículo 6o., al hablar del sujeto y del domicilio, y después de enumerar quiénes son causantes de este impuesto, determina en su fracción V, párrafo tercero, que:

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

Sin embargo, el problema de la doble imposición no se resuelve en su integridad, pues, como afirma el licenciado Jaime Cadena Rojo, Conferencia “El problema de la fuente en el Impuesto sobre la Renta”, sustentada en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el 14 de junio de 1962, México es un país de bajas tasas impositivas, consecuentemente y en la mayoría de los casos en que la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el impuesto pagado en el país respectivo será mayor al que habría de cubrirse en México.

Luego cabe concluir que por la sola actividad legislativa de un Estado no es posible anular totalmente la doble imposición. Y esto es tanto más difícil cuanto que no existen criterios similares como base de la imposición.

XXVIII. Bases subjetivas del sujeto del impuesto que originan la doble imposición.

Establecimos con anterioridad que existen tres factores: nacionalidad, residencia y fuente del ingreso, como condiciones inherentes al sujeto, mismos que adquieren singular o plural relevancia de acuerdo con la importancia que les adjudiquen las legislaciones de los Estados.

Nacionalidad, residencia y fuente de ingreso pueden dar origen a seis casos de doble imposición, como afirma el licenciado Hugo B. Margáin en su tesis para evitar la doble tributación en materia internacional, en la cual se indican así:

“a). Cuando un nacional que reside en el extranjero obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el extranjero.

“b). El del nacional, con residencia en su país, que obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero.

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

“d). El caso de un extranjero, residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el mismo.

“e). Cuando un extranjero, residente en el extranjero, obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el país.

“f). Finalmente, el extranjero residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza extranjeras.”

De lo anterior procede establecer este corolario: Donde coincidan nacionalidad, residencia y fuente de ingreso dentro del territorio de un país no existirá la doble imposición.

XXIX. Preferencia de los créditos de los Estados.

Cualquiera solución que tienda a evitar la doble imposición tiene necesariamente que considerar y determinar que el crédito a favor de uno de los Estados es preferente, y declarada esta preferencia el Estado que queda en segundo término deberá sacrificar parte del ingreso que de acuerdo con su legislación le correspondería. En cuanto al mo-

do en que deberá realizarse este sacrificio habremos de tratarlo con posterioridad y ahora únicamente examinaremos los elementos que pueden ser índice de orientación para fijar la preferencia, así como los efectos que pueden producirse.

En el capítulo anterior hablamos de los fundamentos del impuesto, así como del orden e importancia de los elementos subjetivos, y posteriormente llegamos a la conclusión de que fuente, residencia y nacionalidad siguen una continuidad lógica.

Pero para el derecho tributario, en el plano internacional, invertiremos el orden anterior y primeramente veremos la nacionalidad, en seguida la residencia y, finalmente, la fuente.

XXX. La nacionalidad como base a evitar la doble imposición.

Si existiera un principio válido internacionalmente y de él se desprendiera que los nacionales sólo están obligados a contribuir a los gastos públicos de su país de origen o el de nacionalización, implicando la obtención de ésta la de renuncia total de la tenida por nacimiento y con ella la obligación de contribuir a los gastos públicos de su país originario, estaríamos viviendo en un mundo de países totalmente aislados el uno del otro. Cada Estado se bastaría a sí mismo y no existirían relaciones de ningún género, pero si el hombre es un animal social y no se le concibe viviendo ajeno al mundo que le rodea, imposible sería el pensar en un territorio con gobierno y población que pudiese desenvolverse sin la cooperación de los demás países.

Y si aún existiendo relaciones con los demás países la nacionalidad siguiera a los emigrantes y quedaran únicamente sujetos al pago de tributos a su país, los países poco poblados y de numerosa inmigración no podrían nunca alcanzar su desarrollo porque sus ingresos serían sumamente reducidos; y por otra parte, día a día verían mermarse la riqueza nacional en beneficio de particulares nacionales de otro Estado, y desde un plano ético, político, jurídico y económico sería la aberración más absoluta.

Por otra parte y en los casos de personas que reúnan dos nacionalidades (problema común en el Derecho Internacional Privado), quedarían obligados a contribuir ante los Estados que representaran las nacionalidades en cuestión.

Luego la nacionalidad no nos proporciona la solución buscada y debemos proseguir investigando.

XXXI. La residencia como base a evitar la doble imposición.

En tratándose de la residencia existen argumentos que a primera vista nos parecen convincentes, en tal grado, que podrían llevarnos a la conclusión de que este elemento, residencia, es en el que debe fincar-se toda la elaboración jurídica tendiente a evitar la doble imposición; sin embargo, creemos que debemos irnos con tiento.

Por ejemplo, podría decirse: si la imposición tributaria tiene entre sus fines el proporcionar recursos al Estado para que éste pueda desempeñar su actividad y con ella hacer llegar a sus gobernados los beneficios que les son necesarios y satisfacer así las necesidades colectivas, los residentes, nacionales o extranjeros, son quienes se benefician.

Igualmente, se argumentaría: el hombre es el que al fin y al cabo, con los ingresos y las traslaciones de riqueza, materia del gravamen, viene a ser el destino de la riqueza, bien personal o colectivamente, es en él en quien se realiza el incremento patrimonial en definitiva; en tales condiciones, el Estado en que resida, autoridad jurídica capaz de captar parte del incremento obtenido, deberá percibir una cantidad por el acrecentamiento económico habido en sus residentes.

Sin embargo, los residentes pueden obtener ingresos por actividades económicas en otro Estado sin tener su residencia en el mismo, y si se diera relevancia a la residencia el Estado donde se originan los ingresos no podría desempeñar sus fines porque solamente gravaría a sus nacionales y no a los residentes, y esto es desde luego notoriamente injusto.

Los súbditos de países altamente desarrollados buscan campos de inversión y éstos los encuentran entre los Estados que poseen un incipiente progreso ya que son campos poco explotados y de fácil recuperación, pero no tienen su domicilio en ellos, y la tesis de la residencia lo sería a su vez de la injusticia porque las diferencias económicas internacionales cada día serían más profundas, pues las naciones económicamente poderosas seguirían siéndolo siempre y este poderío no se apoyaría sino en la miseria de las naciones débiles económicamente hablando. Y por otra parte, el resentimiento se iría apoderando de los

nacionales y serían presa fácil para emprender luchas en las que los pueblos pagan su mayor tributo.

Por tales razones, y debe bastarnos sólo la última, la residencia no es criterio admisible para fincar en ella la imposición tributaria, máxime que existen casos en que la residencia es sólo periódica, y a este efecto existen legislaciones que gravan al sujeto cuando su residencia pasa de equis tiempo, sistema que tiene su origen en convenciones internacionales.

XXXII. La fuente como tesis a evitar la doble imposición.

En el aspecto internacional, la fuente, sustancialmente, no se diferencia de lo que para el mismo concepto establecimos en el capítulo anterior. Y es que tanto nacional como internacionalmente la fuente es el venero donde se origina la riqueza, desde luego riqueza en el sentido de que es materia de imposición tributaria.

Salta a la vista que quienes sostienen la primacía de la fuente desechan consecuentemente nacionalidad y domicilio.

El principio general es que toda inversión lucrativa dentro de un territorio da a su gobierno el derecho de gravar la riqueza obtenida. En tales condiciones, el Estado, con su soberanía, puede disminuir las cargas impositivas para alentar o propiciar determinado renglón de inversiones; así también, conceder exenciones a fin de encauzar a la iniciativa privada por un sendero que vaya de acuerdo con su política económica, esto, claro es, independientemente de consideraciones referentes a nacionalidad o residencia. Y es que los gobiernos de los Estados saben perfectamente que en la medida en que concedan facilidades a los inversionistas el desarrollo económico se obtendrá más fácilmente y los beneficios serán palpables, pues habrá demanda de mano de obra, se obtendrá un mayor estándar de vida y el Estado estará en aptitud de recaudar un mayor ingreso para así llevar al cabo obras de beneficio social.

Este criterio no es aceptado por los países de un gran desarrollo económico porque al emigrar los capitales para invertirse en otros Estados, con la teoría de la fuente dejarían de percibir ingresos por la inversión proveniente de los mismos; sin embargo, no dejan de existir ciertos países que con un deficiente desarrollo económico consideran que la salida de capitales de su territorio a la postre se trocará en be-

neficio, pues las utilidades obtenidas se reinvertirán en los países origen de los capitales, o sea que la fuente como motivo de gravamen no tiene relevancia alguna y dejan al azar y a la buena voluntad de los propietarios de los capitales el que finalmente se reinviertan las utilidades.

En síntesis, ética, económica, política, jurídica y socialmente la fuente se impone como criterio válido tendiente a evitar la doble imposición en el ámbito internacional.

XXXIII. Sistemas para evitar la doble imposición, doctrinariamente.

Benvenuto Griziotti, en sus **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**, sostiene el criterio de que existen cuatro métodos para evitar la doble imposición.

Al primero de ellos lo llama de la deducción y éste consiste en que del impuesto que debe enterar al Estado el contribuyente podrá descontar todos los tributos que haya pagado en el exterior sobre su propiedad o rentas.

Al segundo lo llama método de la exención, el cual exime a los no residentes de los impuestos sobre la propiedad y sobre las rentas existentes en el territorio en cuestión.

Al tercero lo denomina de la división y opera en la siguiente forma: se divide el impuesto entre los distintos países, de acuerdo con diversos criterios, como sería, por ejemplo, la consideración del origen de la renta.

Finalmente, el de la clasificación, que clasifica los diversos tributos y, según su naturaleza, atribuye su rendimiento al país del domicilio del contribuyente o al del origen de la riqueza imponible.

Hugo B. Margáin, en su Tesis para evitar la Doble Tributación en el campo Internacional en materia del Impuesto sobre la Renta, sostiene que existen tres fórmulas para evitar la doble imposición y la división de ellas la hace consistir en la intervención del sujeto pasivo de la relación tributaria; así, la primera atiende a los ingresos de las empresas; la segunda, a la imposición de capitales; y la tercera, a los impuestos personales, o sea que parte de que los ingresos provengan del capital, del trabajo o de la combinación de éstos. En el orden en que los enunciamos los trataremos:

a) En el caso de los ingresos de las empresas se evita la doble imposición de dos maneras: deduciéndose del impuesto que deberá cubrir la empresa en el lugar de su residencia el que se haya pagado en el de la fuente; el segundo método y en el mismo renglón, no acumulando al ingreso gravable en el país en que reside la empresa, el que se haya obtenido en la fuente real externa y sobre la cual ya debió haberse cubierto impuesto.

El licenciado Margáin opina que el primero de estos sistemas, al cual llama de la deducción de ingresos, favorece a los países que tienen tasas más altas, ya que siempre habrá un impuesto por cobrar; por el contrario, cuando una empresa reside en país de bajos impuestos y que opera en otro que los tiene elevados, se producirá un efecto inverso, o sea que el gobierno del territorio de la residencia no tendrá la oportunidad de cobrar un solo centavo.

Al segundo de estos sistemas lo denomina de la segregación de ingresos, es decir, los Estados contratantes gravan únicamente los ingresos habidos en su territorio; y la ventaja que se señala para este sistema es que da un aliciente para la inversión de capitales en los países en desarrollo y con bajas tasas.

b) Para impedir la doble tributación en la imposición de capitales se propone deducir el impuesto pagado en el país de la fuente, del que está obligado a enterar el contribuyente en el Estado en que radica.

En el caso del impuesto sobre ganancias distribuibles debe evitarse la doble imposición atendiendo a la teoría de la fuente, independientemente de la residencia que tenga cada uno de los accionistas.

Por lo que respecta a las ganancias de las agencias y sucursales de empresas extranjeras debe dárseles un tratamiento igual al de las sociedades establecidas permanentemente en el país, o sea que el gravamen se calculará de acuerdo con la ganancia distribuible obtenida (desde luego teórica); pero para los efectos del impuesto en la residencia de la matriz, el ingreso de las sucursales no deberá ser objeto de nuevo gravamen. Y en lo tocante a los accionistas, éstos deducirán de los impuestos que tengan que cubrir el que se retuvo en la sucursal o sucursales.

c) En los impuestos personales y para evitar la doble imposición el gravamen enterado en la fuente debe descontarse del que se esté obligado a cubrir en el país de su residencia.

CAPITULO IV

LA FUENTE COMO BASE A EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL CAMPO INTERNACIONAL

XXXIV. Necesidad de la celebración de Tratados internacionales. XXXV. Clasificación de los impuestos directos. XXXVI. La fuente en los impuestos que gravan la transmisión patrimonial. XXXVII. La fuente en los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la unión de ambos. XXXVIII. Renta del Capital. XXXIX. La fuente en el caso de los intereses. XL. La fuente en el caso de los dividendos. XLI. La fuente en los arrendamientos. XLII. La fuente en las regalías. XLIII. La fuente en el incremento no ganado. XLIV. Situación de la fuente en las rentas al capital. XLV. La fuente en las rentas del trabajo. XLVI. La fuente en las rentas de la unión del capital y del trabajo. XLVII. Configuración de la fuente y de las rentas de las empresas.

LA FUENTE COMO BASE A EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL CAMPO INTERNACIONAL

XXXIV. Necesidad de la celebración de tratados internacionales.

Hemos indicado que en los actuales momentos es imposible imaginarse a un Estado que se desenvuelva totalmente aislado de las naciones que le circundan, omitiendo desde luego considerar a las que están más distantes del lugar que ocupa su territorio; así también, ignoremos deliberadamente a las que tienen su asiento en otros continentes, e ignorémoslas porque aun a sabiendas de que sus relaciones son necesarias, nos colocamos en la situación de ver sólo a aquellas que por estar más cercanas deben tener relaciones con el país imaginario de que tratamos.

El progreso de los pueblos tienen su base fundamental en las inter relaciones de todo tipo. El mundo científico y el arte, en todas sus manifestaciones, considerando en estos dos campos todo aquello que ha proporcionado al hombre una mejor manera de ver la existencia humana, y también, por qué no decirlo, las invenciones y la aplicación que de éstas se ha hecho para sacar adelante puntos de vista económico políticos; todo esto, bueno y malo, no podía haberse logrado sin la vida estatal interdependiente.

En tales condiciones, si un solo Estado, poseedor de una bien fundada doctrina jurídica, pretendiese acabar con la doble imposición en el campo internacional, y para ello sólo contase con sus propios medios, al ponerlos en juego solamente lograría parcialmente el anhelo deseado por cuanto que habría faltado el concurso de otros Estados, como él, soberanos.

Además su esfuerzo no produciría el fin deseado porque los demás países poseen distintos sistemas de impuestos directos o consideran importantes diversas bases impositivas.

Por tanto, debemos establecer que si ética y jurídicamente es injusta la doble imposición sobre la misma fuente y este criterio es admitido por gran número de naciones, la solución viable, la que puede terminar de raíz con este doble tributo, sólo se tendrá a través de convenciones interestatales, concurriendo al efecto cada uno de los Estados con la idea de que habrá de restringir parte de la soberanía tributaria que posee, y solamente en esta forma podrán conciliarse los intereses y superar los problemas que provocan las distintas condiciones de los sistemas tributarios de cada país.

Independientemente de que la justicia habrá ganado una de sus mejores batallas, los pueblos llegarán al convencimiento de que cuando los gobiernos se despojan de una parte de su egoísmo son capaces de producir un mundo de tranquilidad, de paz y de bienestar; además tendrán la oportunidad de conocer las diferentes formas que existen para resolver el mismo problema y, sobre todo, aun teniendo idiomas y costumbres diversos, se habrán acercado a otros hombres que, como ellos, desean vivir en el mejor de los mundos.

Y si el evitar la doble tributación en el campo internacional ya encierra en sí una gran importancia, se obtiene además la colaboración de las autoridades fiscales en múltiples aspectos, intercambio de informaciones que en otra forma no se conseguirían, sistemas de vigilancia contra la evasión fiscal y el establecimiento de un procedimiento de ejecución hacia los contribuyentes morosos radicados en otro país.

Ahora trataremos sobre los distintos problemas que se presentan y el medio que se propone para resolverlos, indudablemente tomando como base la teoría de la preferencia de la fuente y el método de segregación de ingresos en los diversos tipos de impuestos directos que se verán a continuación.

XXXV. Clasificación de los impuestos directos.

De acuerdo con Flores Zavala (**Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, Capítulo VII, pág. 253) los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales; personales, dice, son los que toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos; e impuestos reales aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen y que no toman en consideración a la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto.

Afirma nuestro autor que hay un tercer tipo, en el que, en cierta forma, se toma la capacidad contributiva de las personas, o sea en los impuestos semipersonales.

Benvenuto Griziotti, en sus **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**, Capítulo IV, pág. 275, al tratar del objeto de los impuestos reales y personales, opina que tienen este carácter por el reparto de la carga fiscal.

“Desde el punto de vista de la distribución de la carga, es real el impuesto cuando grava en una cuantía fija y uniforme la capacidad contributiva sin considerar la riqueza total que el contribuyente gasta o gana y las demás circunstancias que manifiestan más completamente la capacidad contributiva, según la apreciación política que de ellas haga el legislador. Es personal el impuesto en el caso contrario.”

“Desde el punto de vista de la determinación de la base de gravamen, los impuestos pueden ser personales y reales: reales los que investigan la riqueza imponible sin el concurso del contribuyente; personales, los que exigen del contribuyente la declaración de sus bienes.”

Griziotti manifiesta que los métodos reales tienen su aplicación a través de indicios o por investigación directa a efecto de determinar y medir la riqueza imponible.

Y en lo que respecta a los métodos personales para la fijación base del gravamen se dividen en directos y presuntivos, según que se basen en declaración o estimación indirecta, respectivamente.

Como expresa Flores Zavala en el libro antes citado, el sistema tributario mexicano ha seguido la clasificación italiana, pues se basa en el objeto del impuesto. Lo cual puede verificarse en la Ley de Ingresos para el Erario Federal.

El licenciado Hugo B. Margáin, en su tesis para evitar la Doble Tributación en el campo internacional, nos dice que sin pretensiones de hacer una nueva división doctrinaria de los impuestos, el de la renta se clasifica con fundamento en el origen de los ingresos; así, se reputarán objetivos los que recaen sobre los ingresos del capital; personales, los que gravan los rendimientos del trabajo; y reales los que se aplican a la renta que produce la combinación de estos dos elementos unidos en empresas.

El incremento en la capacidad contributiva del sujeto constituye la materia sobre la que recaen los impuestos directos.

Este incremento solamente es realizable como una compensación a la actividad del sujeto o por la incorporación a su patrimonio de otra riqueza ya existente, que formaba parte o constituía un patrimonio distinto, sin que la transmisión de riqueza signifique contraprestación.

De esto se concluye que los impuestos personales y en atención a la materia que gravan pueden ser clasificados en impuestos que gravan la incorporación total o parcial de un patrimonio a otro e impuestos que gravan la renta de la actividad del sujeto.

La incorporación de un patrimonio a otro se realiza por medio de herencia, por donación o por juegos de azar. En este caso no hay creación de riqueza, pues lo único que sucede es que ésta cambia de dueño.

La creación o incremento de la riqueza por renta procede de los actos económicos de la producción. De los rendimientos que producen la legislación tributaria grava los procedentes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

XXXVI. La fuente en los impuestos que gravan la transmisión patrimonial.

Consideramos pertinente, antes de entrar al estudio de la fuente en estos impuestos, recurrir a nuestros antecedentes legislativos.

La Ley del Impuesto sobre Donaciones para el Distrito y Territorios Federales de 25 de abril de 1934, publicado el 30 de igual mes y año, establece:

“ART. 3o. Son objeto del impuesto los bienes donados; en consecuencia lo constituyen:

“I. Los bienes inmuebles ubicados en el Distrito o Territorios Federales y los derechos reales sobre ellos constituidos.

“II. Los bienes muebles que se hallen dentro del Distrito o Territorios Federales.

“III. Los bienes muebles que, aun cuando se encuentren en el extranjero, sean donados a personas residentes en el Distrito o Territorios Federales.”

El objeto de este trabajo ha sido y es el de la doble tributación en el ámbito internacional, consecuentemente y desde este plano, afirmamos:

a) Cuando lo donado está integrado por bienes inmuebles o por derechos reales constituidos sobre los mismos se hace aplicación del principio *locus regit actum* y sólo son gravables en donde está el asiento de los inmuebles, es decir, de conformidad con criterios doctrinales expuestos, prevalece el sistema de la segregación de ingresos; y

b) En lo referente a la fracción III del citado preceptos nuestro legislador no establece la posibilidad de deducir el impuesto que deba pagarse en el extranjero por donaciones de bienes muebles que se encuentren en el extranjero, lo que significa, creemos, que el sistema adoptado para la justificación de la obligación tributaria es la residencia del sujeto.

Y en el caso de los incrementos patrimoniales derivados de juegos de azar celebrados en el extranjero, debe admitírsele al residente la deducción del impuesto cubierto en el país-sorteo y exigírsele sólo el pago de la diferencia, si existe.

En nuestra opinión, tratándose de gravámenes que deben soportar los patrimonios translativos debe mantenerse invariable el sistema de la segregación de ingresos; luego, concluimos:

1. La fuente se localiza en el Estado asiento de los bienes motivo de la transmisión riqueza; y

2. El país de la fuente tiene el derecho de gravar la riqueza, sea por causa de donación o juego de azar.

XXXVII. La fuente en los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la unión de ambos.

El caso que vimos con anterioridad trata de la adquisición de un patrimonio sin la actividad material o intelectual del sujeto que se beneficia; es más, puede decirse que él no la ha querido, ni la ha buscado, sino que el patrimonio le llega en forma gratuita, pues no existe contraprestación por el recibo del citado patrimonio (al decir contraprestación no olvidamos que en el testamento, caso de que sea éste el medio de transmisión, puede existir alguna condición para el disfrute

del patrimonio, y en cierto modo, podría asimilarse a una contraprestación).

Por el contrario, en los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la unión de ambos, existe como fundamento la actividad del sujeto, sea invirtiendo capitales a través de operaciones crediticias que le producen un rendimiento, sea realizando operaciones mercantiles o estableciendo industrias que, juntamente con la actividad manual, dan como resultado un ingreso; y por otra parte, de la actividad material-intelectual del sujeto se origina un salario que no es sino la retribución a los servicios prestados a la empresa, y que es totalmente diverso del ingreso que como utilidad percibe la empresa en la cual labora.

Hemos visto, pues, la diferencia que existe entre una y otra formas de obtención de riqueza. En seguida estudiaremos la utilidad que obtiene el sujeto como efecto del querer de su actividad, utilidad a la cual el derecho tributario denomina renta, y la veremos desde el punto de vista de las diversas fuentes de que se deriva.

XXXVIII. Renta del capital.

Podríamos iniciar este número teorizando sobre la renta del capital. Diríamos es esto y esto otro; además, citaríamos a este o aquel autor para refrendar lo dicho, pero jamás lograríamos la objetivización que poseen los ejemplos, por esta razón empezaremos con algunas transcripciones de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, pues al hacerlo ella nos dará la vivencia de que hablaba el filósofo Henri Bergson, independientemente que después veamos los criterios que al respecto sostienen los tratadistas.

El citado ordenamiento, nos dice:

“Artículo 1o. El impuesto sobre la renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos de este ordenamiento.

“Artículo 2o. Se considera ingreso, toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquiera percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente ya se trate de ingresos declarados por

éste o estimados por las autoridades. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable.”

“ ”

“Artículo 4o. Los ingresos a que se refieren los artículos anteriores se clasifican en las siguientes cédulas, que se denominan:”

“ ”

“VI. Cédula VI, Imposición de capitales;

“VII. Cédula VII, Ganancias distribuibles;”

“ ”

“Artículo 125. Tienen obligación de contribuir en esta cédula, quienes perciban habitual o accidentalmente ingresos procedentes:

“I. De intereses simples o capitalizados provenientes de toda clase de préstamos, actos, convenios o contratos;

“II. De intereses sobre las cantidades que se adeuden al vendedor como precio de operaciones de compraventa.”

“ ”

“III. De intereses sobre las cantidades anticipadas a cuenta del precio de toda clases de bienes o derechos.”

“ ”

“IV. De intereses provenientes de cuentas corrientes;

“V. De anticipos o descuentos sobre títulos o documentos;

“VI. Del usufructo de capitales impuestos a rédito y de pensiones por censos y anticresis;

“VII. De la constitución de depósitos;

“VIII. Del otorgamiento de fianzas, siempre que no se trate de compañías legalmente autorizadas;

“IX. De enajenación de inmuebles urbanos y valores mobiliarios, cuando el ingreso sea obtenido por personas físicas, sociedades civiles o asociaciones;

“X. De toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país, percibidos por inversionistas que se encuentren domiciliados en la República;

“De toda clase de bonos, de obligaciones, de cédulas hipotecarias, de certificados de participación no inmobiliaria, aun cuando los rendimientos tengan el carácter de participación en las utilidades de las empresas, o estén condicionados a su obtención. Los rendimientos de los valores a que se refiere esta fracción, sólo causarán el impuesto cuando, tratándose de rendimientos simples, la tasa exceda del 7% anual sobre su valor o cuando, tratándose de rendimientos capitalizados, la tasa media exceda del 7.2% anual.

“De cualesquiera otras operaciones o inversiones de capital, sin importar el nombre con que se las designe, siempre que tales ingresos no estén comprendidos en alguna de las otras Cédulas de esta ley, ni expresamente exceptuados por la misma.”

“ ”

“Artículo 148. Tienen obligación de contribuir en esta cédula, quienes perciban habitual o accidentalmente ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas y las extranjeras que operen en el país.

“Cuando se trate de sociedades extranjeras, sus representantes, agencias o sucursales en México, retendrán y enterarán el impuesto sobre las ganancias distribuibles obtenidas en el País, con base en el balance.

“Se considerarán también gravados en esta cédula, los intereses que las sociedades por acciones o de responsabilidad limitada paguen a sus socios sobre el monto de sus aportaciones, cuando dichos intereses no excedan del 9% anual ni se paguen por un período mayor de tres años en los términos previstos por la Ley General de Sociedades Mercantiles, intereses que no son deducibles en cédulas I, II o III, de acuerdo con lo dispuesto en la fracción XIV del artículo 29.”

Flores Zavala nos dice (**Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, Pág. 123) que “Capital individual es el conjunto de bienes de una persona, susceptibles de producir una renta. Capital nacional es el conjunto de bienes de un país dedicados a la producción”.

Ahora bien, la renta producida es la que sirve de base para la imposición tributaria, pues de acuerdo con el autor mencionado los

impuestos generales sobre el capital han caído en desuso ya que son contrarios al principio de generalidad, puesto que la mayor parte de la población de los países vive de las rentas originadas de su trabajo, porque es difícil de controlar, van contra el principio de uniformidad y, fundamentalmente, absorben la fuente del impuesto.

La fuente normal de los impuestos debe ser la renta, y está esencialmente constituida por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente (Op. cit.).

“Al gravar las rentas se debe tener en cuenta su diversa naturaleza y, para este efecto, se pueden clasificar en rentas fundadas y rentas no fundadas. Las primeras son las que se derivan del capital, y las segundas las que se derivan del trabajo sin tener base patrimonial;”... (Op. cit. supra.)

Benvenuto Griziotti, en su libro **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**, Pág. 110, afirma que Irving Fisher, **The Nature of Capital and Income**, estudió la naturaleza económica de la renta y del capital, correspondiendo éstos a la idea de flujo y de un reposo de la riqueza o suma total de la utilidad derivada de una riqueza, respectivamente.

“El capital es el descuento en el momento actual y según el tipo corriente del interés de toda la utilidad que un bien puede ofrecer para lo sucesivo, mientras que la renta es la utilidad del mismo bien considerada en la unidad de tiempo, unidad que, por lo general es el año.” (B. Griziotti, Op. cit.).

Luigi Einaudi, **Principios de Hacienda Pública**, propiamente no nos habla del Capital ni de la Renta, pero en su Sección II, al tratar de la diversificación del impuesto respecto a los réditos del capital, del trabajo y mixtos, nos lleva indirectamente al campo que ya hemos recorrido, o sea que estos tres elementos son susceptibles de producir una renta. Pero por ahora sólo nos interesa la que se origina en el capital.

Frederic Benham, **Curso Superior de Economía**, expresa que Capital es un **acervo** (stock) o **fondo** que existe en determinado momento, mientras que los ingresos constituyen una **corriente** o **caudal**, es decir, tanto por semana o por año. Y posteriormente define al capital diciendo que es el acervo de bienes de toda clase, inclusive la tierra, que existe en un momento dado; y asimilamos corriente o caudal a renta.

Y ahora trataremos de sintetizar lo dicho y transcrito para llegar a un conocimiento de lo que debemos entender por renta de capital. Indudablemente parecerá a primera vista que la ejemplificación fue prolongada, pero los números posteriores habrán de justificarnos la extensión ya que lo que aquí se ha tratado servirá de base para posteriores desarrollos, pues de no haberlo hecho así habríamos tenido que insistir una y otra vez en lo mismo.

Indudablemente y en favor de nuestra opinión está el que hemos seguido el sistema indicado porque la claridad en los conceptos que emitamos será evidente.

Renta es, pues, el ingreso percibido por la imposición de un capital, del trabajo o de la combinación de estos elementos, es decir, puede obtenerse una renta simplemente con capital y sin que intervenga la actividad material o intelectual del sujeto que lo posee; se percibe una renta sin la existencia del capital, pero a resultas de la actividad material, intelectual o ambas; y finalmente, se recibe una renta combinando estos elementos: capital y trabajo organizados en empresas.

Económicamente hablando al capital se le ha considerado básico para la producción de riqueza. Por esta razón y etimológicamente su denominación se deriva del vocablo latino: **caput-is**: cabeza, y ésta, en todo organismo, es esencial.

Podría existir sobrada mano de obra, pero si no hay capital no existirán fuentes de trabajo factibles de utilizar la energía trabajo; por el contrario, la vida del capital no está subordinada a la mano de obra por cuanto que el derecho ha creado múltiples formas capaces de producir ingresos que no merman su cuantía.

Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta exhaustivamente señala los medios de imposición de capital a la obtención de renta, renta que, con las propias modalidades que la Ley establece, viene a ser la que soporta la imposición tributaria.

XXXIX. La fuente en el caso de los intereses.

Se ha indicado que son múltiples las formas legales de que pueden servirse los poseedores de capitales para colocarlos y obtener un ingreso por la imposición de los mismos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de nuestro País hace una enumeración de todas ellas, y es consecuente que lo haga porque de quedar alguna de las posibles sin enunciarse no se la gravaría en virtud de la omisión; por esta razón, atinadamente, el legislador, en el Título VI, Cédula VI, Imposición de Capitales, después de indicar las posibles operaciones que darían origen al tributo, en la fracción XII del artículo 125, establece: "De cualesquiera otras operaciones o inversiones de capital sin importar el nombre con que se las designe, siempre que tales ingresos no estén comprendidos en alguna de las otras cédulas de esta ley, ni expresamente exceptuados por la misma."

Pero lo importante para nuestro caso no es el explicar en qué consisten cada una de las formas que el derecho ha establecido como legales para imponer capitales, sino que el problema radica en descubrir la fuente de la renta imponible en tratándose de la imposición de capitales.

Juan presta a Pedro equis cantidad y éste se obliga a pagar a aquél dicho capital más un interés que puede ser menor o mayor que el legalmente establecido, siempre y cuando el exceso no resulte demasiado honeroso.

Solamente que Juan vive en México, Pedro, en Italia, y la inversión va a hacerla en Alemania. Ahora el problema radica en determinar si uno u otro domicilios corresponden a la ubicación de la fuente; o si, por el contrario, lo es el sitio de inversión u otro que proporcione ingresos al deudor para pagar los intereses a cubrir.

Si atendemos al texto del artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre la Renta observaremos que en ocasiones se le da importancia a la nacionalidad; otras, a la residencia o a la fuente, es decir, no hay un criterio uniforme, y probablemente no existirá porque las operaciones son de por sí complejas y cada nación sigue su propio criterio y además desea obtener un mayor ingreso, luego establece en sus leyes todas las posibles hipótesis, de tal manera, que ninguno, sea persona física o moral, escape a la tributación.

Pero volviendo a nuestro problema, tenemos que el capital invertido puede dar origen a tres hipótesis, las cuales expondremos sucintamente para que nuestra solución aparezca con mayor claridad; así tenemos: A y B residen en México, A presta a B y éste hará la inversión del capital en México, luego para establecer dónde está la fuente del capital de A no existirá problema.

La segunda hipótesis consiste en que A, que reside en México, presta a B, que reside en España, y éste hará la inversión del capital en Francia. Ahora ¿dónde radica la fuente del capital de A?

Llamando C a Francia tenemos: C es fuente de ingresos para B, pero el lugar en donde radique B será la fuente del capital de A.

Como tercera hipótesis queda ésta planteada con el ejemplo que anteriormente citamos; así, recordemos que Juan reside en México, Pedro, en Italia, y éste va a hacer la inversión del préstamo de capital en Alemania, pero va a pagar los intereses de este capital con ingresos que recibe del Japón.

Ahora bien, Alemania y Japón serán fuente de ingresos para Pedro, pero no lo serán para el capital de Juan, pues residiendo Pedro en Italia será aquí donde se ubique la fuente de capital para Juan.

XL. La fuente en el caso de los dividendos

Los dividendos son rendimientos o utilidad que perciben quienes tienen inversiones en sociedades establecidas y reguladas por el Derecho, cuyo capital es obtenido por la emisión de títulos o acciones, recibiendo los inversionistas, por esta razón, la denominación de accionistas.

Estas inversiones tienden a la obtención de una utilidad y es este el incentivo que mueve a los que poseen la riqueza, fundamentalmente, amén de otras consideraciones que al respecto podrían hacerse. Y como en toda clase de inversiones de este tipo se corre el riesgo de que en vez de utilidades haya pérdidas, pero es el caso menos frecuente, pues de no ser así pocas personas verían en estas Sociedades medios casi seguros para la colocación de sus capitales.

Pero no olvidemos que el caso a resolver en este apartado es el de determinar la fuente en las inversiones para la obtención de dividendos.

Una Sociedad A se constituye en México, el capital ha sido formado por aportaciones suscritas por mexicanos o extranjeros y opera en este país exclusivamente, luego la fuente de los dividendos al capital estará en México, o sea en el centro de operaciones de la Sociedad.

Otra Sociedad, llamémosla también A, se constituye en México, y además de operar aquí lo hace en los Estados Unidos de Norteamérica, luego la fuente dividendos al capital se localizará tanto en uno como en otros países, pues siendo los dividendos parte de las ganancias obtenidas su fuente se encuentra en donde se produzcan éstas.

Por ejemplo, un capitalista residente en el país A tiene acciones de una empresa residente en el país B, pero esta sociedad percibe ingresos exclusivamente por las operaciones que realiza en el país C, luego los dividendos que pague la empresa tendrán su origen en las ganancias obtenidas en C, y es aquí donde se localiza la fuente de los dividendos a la inversión.

XLI. La fuente en los arrendamientos

Los bienes materia del contrato de arrendamiento, sean muebles o inmuebles, originan para el arrendatario la obligación de enterar el precio pactado, y a su vez, el arrendador debe conceder el uso o goce temporal de dichos bienes.

El precio convenido vendrá a ser un ingreso para el arrendador y, consecuentemente, un aumento a su patrimonio; la fuente del ingreso que recibe se localiza en el uso o goce permitido a resultas del pacto contractual; luego, donde se encuentra la cosa estarán: el uso o goce de la misma y la fuente del arrendamiento, independientemente del lugar de residencia del arrendatario.

Por ejemplo, dos personas celebran un contrato de arrendamiento de un bien inmueble ubicado en un país distinto del o de los de la residencia de las partes. La cosa motivo del contrato no produce por sí misma ningún ingreso para quien posee su dominio, sino que el incremento patrimonial del arrendador ocurrirá cuando el arrendatario, usando o gozando de ella, entere el importe de la renta.

XLII. La fuente en las regalías.

Se generan las regalías, y consiguientemente un ingreso, cuando se permite la explotación de concesiones o permisos, por el concesionario o permisionario, sin transmitir las calidades con las cuales se pacta, pues siempre existirá la posibilidad de que el titular de la concesión la recupere.

Se asemeja en cierto modo al arrendamiento puesto que se da el uso y el goce de una concesión para su explotación, sólo que la materia del contrato no es una cosa mueble o inmueble, pues lo que se transmite es el derecho concedido por el Poder Público con las modalidades que el mismo Estado impone.

La fuente del ingreso por regalías está, indudablemente, en el lugar donde se encuentre el objeto materia de la concesión, y ésta, por su naturaleza, será territorial, sin que sea posible de otra forma.

XLIII. La fuente en el incremento no ganado.

La propiedad de los bienes puede significar para su dueño un incremento en su valor y, naturalmente, viene a ser aumento en el patrimonio del sujeto.

Existen varias teorías que tratan de la legitimidad a gravar este tipo de incremento patrimonial; para algunos, el simple cambio en el valor relativo de los bienes o en su valor monetario no debe gravarse porque no hay un agregado patrimonial en el sujeto. No obstante esto pasaremos a considerar el origen de ese incremento no ganado.

Este, o sea el incremento no ganado, se deriva de alguna de las siguientes causas:

- a) Si un Estado devalúa su moneda, la modificación de la paridad monetaria se traduce en pérdidas generalmente, pero en casos particulares produce utilidades que normalmente son gravadas.

Estas utilidades se originan cuando existen causantes que son acreedores y cuyos pagos deberán hacerse en moneda extranjera; podría aducirse que no hay un incremento real del patrimonio, pues el mero cambio en el equivalente del valor nominativo de los créditos no constituye una ganancia realmente.

Sin embargo, pese a que nada se ha agregado para que pudiéramos decir que es esto más esto otro, se ha producido una ganancia y ésta debe gravarse porque la unidad de valor en las transacciones es la moneda y en términos de ella hay ganancias. Y es que si la utilidad se reputara inexistente para los acreedores, para los deudores del mismo país tampoco existiría la pérdida derivada

de la devaluación, y aceptarlo así sería darle visos de legalidad a la injusticia y la fuente de la ganancia o la pérdida estará donde se produzca la devaluación.

- b) Otro caso lo es el aumento en el valor relativo de los bienes por causas totalmente ajenas a actividad alguna de su propietario. En este caso sí se tiene un verdadero incremento patrimonial.

Podemos decir que, en general, existe una tendencia a gravar este tipo de utilidad.

Griziotti dice que para calcular la renta imponible se hace necesario distinguir la verdadera ganancia de todas las variaciones de valor debidas a causas diversas y que no justifican su imposición, ya que, un bien puede aumentar de valor por colocación de nuevos capitales, o los aumentos de valor pueden corresponder también a rentas de trabajo o de capitales colocados en los bienes, por ejemplo, un campo que fue transformado por el colono; el cognac que envejece mejora de precio, etc.

Para determinar dónde radica la fuente del incremento no ganado no existe problema ya que es indudable que se producirá donde se encuentre el bien.

XLIV. Situación de la fuente en las rentas al capital.

No desconocemos que la inversión en sociedades mercantiles es de capital, generalmente, y podría pensarse que lo que digamos en este número ya se ha dicho al hablar de los dividendos, pero no es así porque existen otros muchos medios para invertir capitales que son totalmente diversos a las aportaciones antes indicadas.

La hipoteca es uno de los medios de inversión más usuales y es por esto que lo tomamos para ejemplificar.

Una persona física o moral, residente en el extranjero, constituye un préstamo hipotecario sobre un inmueble propiedad de un nacional de este país; dicho inmueble garantiza el pago de la deuda y de los intereses pactados.

La localización de la fuente de las rentas al capital invertido no presenta ninguna dificultad, pues es claro que ella se encuentra en

el lugar de la residencia del deudor ya que éste constituye la fuente de riqueza para el acreedor.

XLV. La fuente en las rentas del trabajo.

Podemos afirmar que nuestro sistema impositivo regula dos casos clásicos de impuestos personales, o sea aquellos que gravan los ingresos o remuneración derivados del trabajo personal, desarrollado bajo la dirección y dependencia de un tercero, o bien por el libre ejercicio de una profesión, arte, oficio, actividad técnica, deportiva o de otra clase, pero que requiera una habilidad especial.

Con el objeto de localizar la ubicación de la fuente en las rentas del trabajo personal debemos precisar que en la prestación de los servicios que producen este incremento pueden intervenir tres sitios: los de la residencia de las partes y el lugar en que se va a desempeñar el trabajo, supuesto que es posible que el contrato que ligue a las partes establezca que deba llevarse al cabo en país diverso.

Por ejemplo, un licenciado en Derecho se obliga a defender ante los tribunales de un país los intereses de una persona radicada en otro. El trabajo en sí se realiza en el lugar donde se encuentran los tribunales, pero los recursos con que se paga el trabajo del citado profesionista disminuyen la riqueza del país en que radica quien los paga; luego la fuente rentas al trabajo se encuentra en el lugar de donde proceden los recursos que remuneran los servicios. Y este criterio lo sostenemos aun en contra de lo que establece el artículo 7º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues, lo consideramos clásico de doble imposición.

XLVI. La fuente en las rentas de la unión del capital y del trabajo.

Frederic Benham, *Curso Superior de Economía*, página 149, nos dice que . . . "La empresa es una colección de factores —tierra, edificios, planta y equipo, obreros, materiales, etc.— que está bajo la dirección de un emprendedor." (Llámale así a quien la dirige y puede ser o no accionista.)

De una manera más sencilla diremos que la actividad conjunta de capital y trabajo afectos a la producción constituyen la empresa. Y su principal objetivo es la utilidad derivada del ingreso, es decir, éste lo constituye el pago que hace el adquirente de los bienes que vende o el usuario por los servicios que se le prestan; capacidad económica derivada generalmente de la riqueza existente en el país en que residen, o sea en su domicilio.

Y este proceso nos llevaría erróneamente a la localización del ingreso de las empresas: lugar de residencia del comprador; pero si aceptamos como válido este criterio ocurrirá que:

- a) Una persona residente en el país A se encuentra temporalmente en el denominado con B y en este compra mercancías. Por lo expuesto con anterioridad debe concluirse que la utilidad derivada de la operación debe ser gravada por el país A, lugar de residencia del comprador.
- b) Si una persona residente en el país A importa un producto del país B, sin que medie actividad del o los representantes de la empresa con asiento en este último lugar para concertar la operación, la utilidad obtenida debe estar sujeta a pagar tributo en el país A, con la misma razón del inciso a).

Pero si mantuviéramos este criterio tendríamos que llegar a la conclusión de que era insostenible, pues aun para persona no versada en cuestiones jurídicas le parecería simplemente ilógico.

Así, supongamos ahora el caso de una empresa que vende en su país al nacional de otro, que se encuentra transitoriamente en el lugar en que despliega su actividad la empresa en cuestión; en este caso es indudable que el Estado que debe gravar la utilidad es el del domicilio de la vendedora, independientemente de que la capacidad adquisitiva se haya obtenido en el lugar de radicación del comprador. Sostener la tesis contraria sería dar una puñalada por la espalda a los países que, como el nuestro, tienen una fuerte corriente turística.

Por lo que respecta al ejemplo indicado con el inciso b), si la empresa extranjera posee un agente o sucursal en el país del comprador, y por esto y su diligencia se realiza una operación de compraventa, es incuestionable que la utilidad obtenida sí debe ser gravada en el lugar residencia del adquirente porque es aquí donde opera el agente o sucursal de la empresa extranjera.

Consecuentemente, la ubicación de la fuente en el caso que tratamos no está ligada al origen de los recursos pagadores de bienes o servicios, sino al sitio en que desarrolla sus actividades; y el Estado que debe gravar la ganancia obtenida será, indudablemente, el que prive en este lugar.

XLVII. Configuración de la fuente y de las rentas de las empresas.

La actividad de las empresas es mixta porque, por una parte, se obtiene la compensación a los elementos capital y trabajo y, por otra, el provecho o utilidad del negocio.

La compensación para capital-trabajo haya su explicación en el renglón costo; la renta de la empresa es la diferencia entre el precio que fija y el costo del bien o servicio.

Así, la fuente de esta renta se encuentra en el sitio en donde se cambian bienes o servicios por precio que se obtiene de adquirente o usuario, por tanto, la fuente se ubica en donde se realiza la venta.

En tales condiciones, examinemos casos extremos:

Ante todo, establezcamos como premisa que una característica económica de muchos países es que son exportadores de materias primas mientras que, los menos, exportan productos elaborados.

En primer lugar, consideremos el ejemplo de una empresa con elevado desarrollo económico, la cual opera ordinariamente en país distinto al suyo únicamente con el objeto de extraer materias primas, y después de someterlas a transformación las vuelve manufacturadas al país del cual las extrajo.

Si se acepta la tesis de que la fuente del ingreso se localiza en el lugar donde se hace la venta, se actualizaría una injusticia contra el país origen de las materias primas, y no obstante que viese su riqueza natural disminuida se encontraría ante la imposibilidad de gravar la explotación a su territorio, explotación que sería base para la ganancia de la empresa sita en país altamente desarrollado; consecuentemente debe concluirse que la fuente en el caso de explotación de materias primas se encuentra en el país de donde proceden, independientemente de que la manufactura o transformación tribute en el país correspondiente.

En segundo término, supongamos a empresas manufactureras que operando en un país venden en otro la mayor parte de su producción.

En este caso, la fuente no debe situarse donde hace la colocación del volumen mayor de su producción, sino que debe localizarse en el país domicilio de la empresa, pues, como se dijo en el caso anterior, escaparía a la legal aplicación tributaria de su país. (Casos tomados de la Tesis presentada por el señor Lic. Hugo B. Margáin al X Congreso de la Asociación Fiscal Internacional, celebrado en Roma del 1 al 5 de octubre de 1956.)

En síntesis, en el caso de las actividades de las empresas la fuente se sitúa en el país donde se venden las mercancías o los servicios, exceptuando los casos ejemplificados.

CAPITULO V
CONCLUSIONES

Conclusiones ¿y qué son conclusiones? Concluir es terminar y terminar es dar cima a una obra. Pero ¿podríamos decir nosotros que efectivamente nuestra obra ha llegado a su fin y que éste es perfecto? No lo creemos así. Y es que si es factible engañar a otros no lo es en manera alguna engañarse uno mismo.

Miguel Angel, después de esculpir alguna de sus geniales obras, con cincel y martillo en manos, seguramente se alejaba un poco de la recién terminada, y después de observarla detenidamente se acercaba a ella y acentuaba una sombra o delineaba un pliegue en la túnica, o el manto de la Virgen, o el sudario que cubría las macilentas carnes del Redentor, en el caso de La Piedad; la obra artística era realizada materialmente por las manos del hombre, pero, además, en su ser vagaba su característica genialidad y ésta nos es dable a pocos individuos.

Nosotros, conscientes de nuestra capacidad tenemos que confesar que carecemos del genio; hay, sí, un amor a la ciencia jurídica y un deseo de ayudar a desentrañar los misterios que pueda encerrar una de sus más sugestivas ramas; y el trabajo que está por terminar no sólo ha tenido como incentivo el cumplir con un mero requisito sino solazarnos y bogar en uno de los océanos que forman el mar del conocimiento humano.

Ojalá que nuestras conclusiones puedan despertar en los amantes del Derecho un campo a nuevas reflexiones.

- a) Si el fundamento jurídico último de la obligación de los gobernados es el de proporcionar al Poder Público los medios económicos para subvenir a las necesidades colectivas o para aquellas que no teniendo esta calidad tiendan al desarrollo económico, político y social del Estado bajo cuyas banderas moran, la medida de su aportación económica la dará la capacidad contributiva del que viene a ser sujeto pasivo de la relación tributaria.

Es indudablemente no podría argumentarse válidamente que no existe la uniformidad y que sólo una parte de la población soporta en grado mayor el ingreso que recibe el Estado porque no olvidemos que una de las razones que justifican la existencia de los tributos es que vienen a ser los que se enfrentan a la injusticia social ya que hacen una redistribución de la riqueza y a través de ellos llegan los beneficios a todas las capas sociales y sin distingo de ninguna naturaleza.

- b) La finalidad del Estado no solamente va encaminada a satisfacer necesidades de la colectividad, pues al hombre no sólo le interesan satisfactores materiales ya que posee una inteligencia y es dueño de una tabla de valores que exige se respete; en tales condiciones, el órgano estatal deberá propiciar el desarrollo en todos los órdenes a fin de que su población tienda a seguir caminos que su racionalidad le exige, y reconociendo esto deberá gravársele exclusivamente una parte de la riqueza obtenida.
- c) Existe el principio de que la libertad de uno acaba donde se inicia la de otro; en los Estados se tiene, generalmente, un campo territorial y sobre éste ejerce las facultades y soberanía que le son propias, lo que quiere decir, aplicando el principio indicado, que sus atributos dejarán de ser en cuanto se llegue a las fronteras donde comienza el otro.

En materia tributaria, si se desea rendir culto a la justicia y terminar con la doble imposición en el campo internacional, tendrá que renunciar, como medida de beneficio general, a una parte de su derecho para imponer las cargas tributarias. No desconocemos que el problema es complejo y que es harto difícil alcanzar al ideal, pero la anuencia inicial para llevar a buen fin este propósito es indicio de que llegará a realizarse en un futuro, que esperamos no sea lejano.

- d) El Derecho Tributario tiene su campo en la economía; los bienes que van al mercado y son objeto de transacciones económicas producen un ingreso y un egreso y éstos van en marcha uniforme.

En las relaciones tanto internas como externas se producen idénticos fenómenos económicos y la base sobre la cual debe sustentarse la preferencia del derecho a imponer la tributación debe fincarse en la fuente; pues ésta es la que ori-

gina el ingreso y de éste se desprenderá la utilidad que soportará la imposición tributaria.

- e) Desde luego, consideramos que el sistema más equitativo en el campo internacional, de restricción de soberanía impositiva estatal, es el de la segregación de ingresos, mediante el cual solamente el Estado que tiene la preferencia poseerá el derecho a hacer efectivo el tributo; por el contrario, el otro país deberá renunciar parcialmente a su soberanía impositiva ya que la facultad a gravar lo no gravado se mantendrá incólume.
- f) Lo ideal sería que las convenciones se derivaran exclusivamente de los Ordenamientos regionales o estatales, pero aunque así fuera indudablemente no se lograría la uniformidad que se desea; luego es necesario reconocer que se hace imprescindible el acuerdo de los órganos competentes de los países para celebrar Tratados que establezcan una mutua cooperación, Tratados cuyo estudio deberá iniciarse y desarrollarse por técnicos en la materia y agotados los trámites administrativos seguir el cauce que las respectivas Constituciones establezcan para que, ratificados o refrendados, tengan una plena vigencia.

Sin pretender agotar los puntos a que deben ceñirse estas convenciones, enumeramos algunos principios que consideramos básicos:

1. La fuente del ingreso por transmisión patrimonial se situará en el país donde se encuentren los bienes en cuestión;
2. La fuente de rentas al capital deberá ubicarse en el sitio de donde provengan los recursos con que son pagados los rendimientos, es decir, en la residencia del deudor; exceptuando desde luego el caso de dividendos ya que su fuente se encuentra en el país en que está operando la empresa, así como en el incremento no ganado, pues su fuente está en el lugar de los bienes que lo producen;
3. En las rentas al trabajo, la fuente deberá situarse en el país de donde proviene la riqueza con que se paga; y
4. En la renta de las empresas, la fuente se localiza en donde éstas enajenan sus mercancías o servicios, exceptuando:

- a) En tratándose de exportación de materia prima, la fuente se sitúa en el país en que se obtiene;
- b) Cuando una empresa vende sus manufacturas a un país en un volumen superior al efectuado en el de su residencia y además posee en aquél un establecimiento permanente, la fuente está en el lugar de residencia de la empresa productora.

APENDICE

Estando en prensa el trabajo que se ha finalizado con el capítulo último, se ha producido el cambio constitucional en el Poder Ejecutivo y consecuentemente la visión que para el representante anterior era de un modo, para el actual la perspectiva y problemática tributarias son diferentes y sus soluciones también serán diversas, pues no obstante que sólo ha habido la transmisión del Ejecutivo sabemos que dentro de nuestro sistema, bueno o malo, no lo discutimos por ahora, es este Poder quien en la práctica elabora la mayor parte de los proyectos que posteriormente adquieren la categoría de leyes.

Así, al producirse el cambio de personas en el Ejecutivo Federal la mutación ha traído aparejada el envío de una Iniciativa de Ley del Impuesto sobre la Renta que si bien es cierto toma gran parte del texto de la vigente hasta el año de 1964 contiene una estructura totalmente diversa: suprime el gravamen cedular y tiende a hacerlo de carácter único, aun cuando no lo consigue sino parcialmente.

Las ventajas o inconvenientes que resulten de la implantación de esta Iniciativa transformada en Ley el tiempo las indicará, sin embargo, y no estando dentro de las finalidades de nuestro comentario el hacer un estudio exhaustivo, bástenos indicar que a pesar de las opiniones favorables emitidas por organismos o personas interesados, tendrán que hacerse las modificaciones que su aplicación vaya exigiendo, ya que no debemos olvidar que nuestro país está en desarrollo y que éste va señalándole cada día la necesidad de adaptar su política financiera a la realidad económica tanto del presente como del futuro.

Hemos creído oportuno cotejar los textos de la Iniciativa ahora convertida en Ley en relación con los que se mencionaron en el texto del trabajo presentado, pero exclusivamente en lo que toca al problema de la doble imposición en su aspecto internacional. En algunos casos veremos que con diferente número en el articulado se contienen similares textos; en otros, la coincidencia será parcial o bien

se mantiene la idea; otros, serán de reciente creación, y así, también veremos si alguno o algunos pasaron a la historia del derecho fiscal mexicano y, finalmente, concluiremos en si en el aspecto que nos ocupó hubo adelanto, retroceso o estancamiento.

Al hablar de la materia gravable en los impuestos directos dijimos que el legislador atendía al cambio que se operaba en la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que este incremento habido era el que soportaba la actividad financiera del Estado. E indicamos que los artículos 1o. y 2o., vigentes hasta diciembre de 1964, eran la confirmación de lo establecido con anterioridad; por otra parte, los invocamos y transcribimos también al tratar de la renta del capital.

Los textos de estos artículos han quedado unidos y forman actualmente el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de enero de 1965, aun cuando no en su totalidad.

Consideramos que literal y realmente se ha producido un avance en cuanto a la especificación del ingreso gravable en impuesto sobre la renta ya que con su texto se abarca todo posible ingreso en esta materia, y si la redacción es feliz obedece indudablemente a la idea que en principio se tuvo, o sea el formar tres grupos: Capital; Trabajo; y Capital-trabajo.

En lo que toca al artículo 3o. de la Ley cuya vigencia terminó con el año 1964 vemos que ha venido a convertirse en el párrafo primero del artículo 2o. de la vigente desde enero de 1965; y como 3o. actual se tiene al que determina quiénes son sujetos del impuesto sobre la renta y en qué hipótesis adquieren esta calidad.

La fracción I indica que son ingresos gravables los que la propia Ley determina, no importando la ubicación de la fuente de donde procedan (lo que indudablemente está en contra del criterio que hemos sustentado para la materia internacional ya que con las excepciones que hicimos establecimos que la fuente era factor decisivo para esgrimir el derecho a exigir una prestación de carácter tributario).

El inciso a) de esta misma fracción establece que son sujetos del impuesto las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana; en el inciso b) se dice que también lo son los extranjeros residentes en México, así como las personas morales de nacionalidad extranjera radicadas en el país; por otra parte, en el inciso c) se preceptúa que serán sujetos del impuesto las agencias y sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República.

Ahora bien, recordemos que hemos mantenido el criterio de que las personas indicadas en los incisos a), b) y c) están obligadas al pago de tributos al Fisco Federal, pero no obstante que los incisos de la indicada fracción confirman nuestro punto de vista, afirmamos que, a excepción del inciso a), los indicados con b) y c) no se compaginan con el texto de la fracción que los contiene y que es la que generaliza; por tanto, la multicitada fracción I sólo deberá tener como texto:

- I. Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, respecto de todos sus ingresos gravables y cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan.

Y los incisos b) y c), consecuentemente, pasarían a formar parte de la fracción II como textos a) y b), y lo que está como fracción II sería el texto del inciso c), o sea:

- II. Atendiendo a la ubicación de la fuente y en lo que respecta a sus ingresos gravables:
 - a) Los extranjeros (personas físicas) y personas morales extranjeras en el país;
 - b) Las agencias o sucursales extranjeras en el país; y
 - c) Los extranjeros y personas morales en el extranjero por ingresos gravables provenientes del país.

En lo que se refiere a los mexicanos (fracción I) se explica el cambio en los textos usados por cuanto que en ellos se atiende a la nacionalidad exclusivamente.

En lo relativo a los extranjeros se fija en la residencia, pero también a la fuente de donde derivan sus ingresos (fracción II, incisos a) y b)), y en el inciso c) se atiende preferentemente a la fuente de donde proviene el ingreso.

El párrafo último de la fracción III no es sino el texto penúltimo del artículo 6o. de la Ley anterior, y a este respecto se puede decir que el Ejecutivo Federal mantiene el principio cada día más aceptado de que no se imponga una doble tributación derivada de soberanías impositivas estatales; y si alguna duda quedase procede señalar que el texto de lo que fue el artículo 7o. en la Ley derogada ha dejado de figurar en el articulado de la actual.

En el Capítulo II, Del Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital, Ley vigente, tenemos el artículo 60 que indica que son objeto del impuesto los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como productos o rendimientos del Capital; y su inciso c) determina que serán gravables los ingresos obtenidos en toda clase de inversiones hechas en Sociedades extranjeras que no operen en el país; pero si lo analizamos a la luz del párrafo último de la fracción III del artículo 3o. de la Ley actual concluiremos en que no se da una doble tributación ya que el impuesto que se cubra en el país de operación será deducible en México.

Finalmente, si no ha habido retroceso ni estancamiento lógicamente se ha producido progreso de tipo general y precario desde el ángulo que nos interesa puesto que a excepción de haberse suprimido el artículo 7o. de la ley anterior, los artículos que podrían relacionarse con la doble tributación en materia internacional permanecen idénticos; luego en conjunto puede afirmarse que la Ley del Impuesto sobre la Renta acusa un movimiento progresivo, progresión que habrá de acelerarse aún más con el tiempo para conformarla con la actividad humana siempre cambiante.

Por lo demás y siendo consecuentes con nuestro criterio, ratificamos que la supresión total de la doble tributación en materia internacional no habrá de obtenerse sino a través de Tratados celebrados entre los gobernantes de los países, como legales representantes de los pueblos que los forman.

BIBLIOGRAFIA

Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Manuel de Juano, Ediciones Molachino. Rosario, Argentina, 1963.

Curso Superior de Economía, Frederic Benham, Fondo de Cultura Económica. México, 1948.

Derecho Administrativo, Gabino Fraga, Editorial Porrúa, S. A., México, 1955.

Derecho Tributario Argentino, Manuel Andreozzi, Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1951.

El Hecho Imponible, Dino Jarach, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S. A. Buenos Aires, 1943.

Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas, Ernesto Flores Zavala, Editorial Porrúa, S. A. México, 1951.

Instituciones de Derecho Financiero, Mario Pugliesse, Editorial Fondo de Cultura Económica. México, 1939.

La Doble Imposición Internacional, Armando M. Rocco.

Principios de Ciencia de las Finanzas, Benvenuto Griziotti, Editorial Roque Depalma. Buenos Aires, 1959.

Principios de Derecho Tributario, Mario Fernández Provoste y Héctor Fernández Provoste, Editorial Jurídica de Chile, 1952.

Principios de Finanzas Públicas, Hugh Dalton, Librería Editorial De-
Principios de Hacienda Pública, Luigi Einaudi, Editor M. Aguilar. México, 1948.

Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Benvenuto Griziotti, Editorial Reus, S. A. Madrid, 1935.
palma, S.A.C. e I. Buenos Aires, 1947.

Taxation in Mexico, Hugo B. Margáin y Henry Gumpel. U.S.A. 1957.

Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable, Hugo B. Margáin. México, 1956.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Código Fiscal de la Federación y principales leyes impositivas, en vigor. México, 1964.

INDICE GENERAL

CAPÍTULO I

Pág.

FUNDAMENTO ECONOMICO DEL ESTADO 15

I. Necesidades económicas del Estado. II. Determinación de las necesidades de carácter colectivo. III. La satisfacción de las necesidades base de la facultad impositiva. IV. Causas de la obligación tributaria. V. Las inversiones y gastos públicos. VI. Los recursos del Estado. VII. Ingresos procedentes de la explotación del patrimonio del Estado. VIII. Ingresos provenientes de empréstitos. IX. Ingresos procedentes de la emisión de moneda. X. Impuestos. Ingresos percibidos por los particulares. XI. Características de los impuestos. XII. Efectos económicos de los impuestos en la redistribución de la riqueza.

CAPÍTULO II

REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA CALIDAD DE DEUDOR DE LOS CREDITOS FISCALES 35

XIII. Elementos a los que el Estado atiende para determinar a los deudores de los créditos fiscales: nacionalidad y domicilio del sujeto pasivo y fuente de los ingresos gravables. XIV. La nacionalidad como elemento imprescindible en la obligación tributaria. XV. La residencia como fundamento de la obligación tributaria. XVI. La fuente como base de la obligación tributaria. XVII. Importancia relativa de los tres elementos. XVIII. Incidencia del impuesto. XIX. Impuestos directos e impuestos indirectos. XX. Características de los impuestos indirectos. XXI. Fundamento y justificación de los impuestos indirectos. XXII. Características de los impuestos directos. XXIII. Materia gravable en los impuestos directos.

CAPÍTULO III

LA DOBLE IMPOSICION 47

XXIV. Concepto de la imposición múltiple. XXV. Supuestos de la imposición múltiple. XXVI. La doble tributación. XXVII. Legisla-

ción mexicana que ha tendido a suprimir la doble
 XXVIII. Bases subjetivas del sujeto del impuesto que o.
 doble imposición. XXIX. Preferencia de los créditos de los
 XXX. La nacionalidad como base a evitar la doble impe.
 XXXI. La residencia como base a evitar la doble imposición. XX.
 La fuente como tesis a evitar la doble imposición. XXXIII. Sist.
 mas para evitar la doble imposición, doctrinariamente.

CAPÍTULO IV

LA FUENTE COMO BASE A EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL CAMPO INTERNACIONAL	61
---	----

XXXIV. Necesidad de la celebración de Tratados Internacionales.
 XXXV. Clasificación de los impuestos directos. XXXVI. La fuente
 en los impuestos que gravan la transmisión patrimonial. XXXVII.
 La fuente en los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de
 la unión de ambos. XXXVIII. Renta del capital. XXXIX. La fuen-
 te en el caso de los intereses. XL. La fuente en el caso de los divi-
 dendos. XLI. La fuente en los arrendamientos. XLII. La fuente en
 las regalías. XLIII. La fuente en el incremento no ganado. XLIV.
 Situación de la fuente en las rentas al capital. XLV. La fuente en
 las rentas del trabajo. XLVI. La fuente en las rentas de la unión
 del capital y del trabajo. XLVII. Configuración de la fuente y de
 las rentas de las empresas.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES	83
APENDICE	89
BIBLIOGRAFIA	95