

Unidad 12

- Derecho administrativo internacional

DERECHO ADMINISTRATIVO INTERNACIONAL

DOBLE IMPOSICION

El estudio de la materia de que nos ocupamos en esta parte, puede considerarse como relativamente nuevo, y es que ha sido emprendido en forma especial desde hace poco tiempo aunque es cierto que desde hace muchos años, ha sido tratado y también se ha discutido si debe ocuparse de ella el Derecho Internacional Privado.

Nos parece que para comprender los diversos aspectos del problema en los reducidos límites de este manual, nada mejor que presentar una selección y resumen de las lecciones que en la Academia de Derecho Internacional, profesaron los distinguidos internacionalistas Edwin R. A. Seligman, J. P. Niboyet, O. Buhler y Edgard Alix.

Tratando de definir lo que es la doble imposición, Seligman declara que es el gravamen repetido sobre la misma persona o la misma cosa. Laband dice que la doble imposición tiene por causa la diversidad de principios, consagrados por las leyes del impuesto, lo cual no es exacto porque puede demostrarse que puede existir entre Estados que tienen sistemas idénticos. El italiano Salvioli cree que existe cuando hay identidad de dos impuestos, sean reales, sean personales, pero la reducción a impuestos de la misma naturaleza es inexacta, porque en la práctica hay dobles imposiciones que resultan de la yuxtaposición de impuestos de naturaleza diferente.

El Tribunal Federal suizo que frecuentemente conoce de estas materias por los conflictos que surgen entre los Cantones suizos, dice que hay doble imposición cuando "la misma persona esta sometida al mismo impuesto por el mismo objeto y por el mismo período". Niboyet estima que esta definición es muy jurídica y a su vez afirma que la doble imposición existe cuando el mismo elemento de patrimonio ha sido gravado muchas veces en países diferentes, por un solo y mismo período.

Al estudiar este asunto en la Sociedad de las Naciones, se dijo que el doble gravamen es un dato para el contribuyente, pero que la anarquía internacional fiscal, también trae como consecuencia que a veces ningún Estado reclame el pago del impuesto, apatridia fiscal, como la llama Niboyet, que es también parte de este complejo problema.

Flores Zavala en su excelente obra Panorama de la Tributación en Mexico y la Tercera Convención Fiscal, Editorial Jus, México, 1948, se ocupa extensamente de la doble imposición, que define diciendo: Existe doble imposición cuando una misma

persona por un mismo objeto esta sometida al impacto directo de dos o más impuestos. Nos dice que los casos de doble imposición que pueden presentarse, son los siguientes:

- A. Doble imposición por una sola entidad.
- B. Doble imposición por un Estado Soberano.
- C. Doble imposición en un Estado Federal cuando concurren en mismo sujeto y objeto la Federación, los Estados o Provincias y los Municipios. Nos ocuparemos después especialmente de esta última, por ser la que especialmente nos interesa en nuestra República Federal.

Históricamente los estudios mas antiguos fueron hechos por los glosadores y canonistas que en la Edad Media se ocuparon de los impuestos municipales establecidos en las ciudades francesas a italianas. Henri de Seguse, abrió la discusión en el siglo XIII y en el siguiente Guillermo de Cuneo escribió el primer retrato técnico sobre cargas públicas.

Juan Andrea, Antibolus y otros se ocuparon de los "Collectae" o impuestos generales sobre la forma, desaprobando a las municipalidades que los aplicaban a los extranjeros. Los tribunales siguieron la opinión de estos glosadores.

En el siglo XVIII surgió la cuestión sobre el régimen que debía adoptarse respecto a los bienes de extranjeros por los impuestos hereditarios y a medida que el Impuesto General sobre la Propiedad y los derechos sobre sucesiones perdían su prestigio, el problema de la doble imposición fue dejando de atraer la atención hasta que al final del Siglo XIX se presento de nuevo. En Alemania se dieron los primeros pasos con la ley federal de 1870 y las leyes complementarias de 1909. La Constitución Federal Suiza de 1874 impuso a la Dieta el deber de dictar leyes para evitar el doble cobro entre cantones y en los Estados Unidos la Constitución Federal, el control y la jurisprudencia han fijado reglas para evitar que se repitan los cobros entre la Federación y los Estados. Muchos países han celebrado tratados y Seligman cita más de treinta.

En 1897 el Instituto de Derecho Internacional comprendió el asunto en la orden del día, sin resultado, porque hasta la sesión de Grenoble en 1922, se votaron resoluciones limitadas al impuesto hereditario. A instancia de la Cámara de Comercio Internacional, la Sociedad de las Naciones en 1921 nombró un comité formado por los señores Bruins, de la Universidad Comercial de Rotterdam, Einaudi, de la Universidad Comercial de Turín, Seligman, de la Universidad de Columbia y Stamp de la de Londres, quienes entregaron su informe en 1923. Se designó después un comité de siete miembros, técnicos escogidos en el más alto personal de las administraciones fiscales en Bélgica, Francia, Gran Bretaña, Italia, Países Bajos, Suiza y Checoslovaquia, Comité que estudió, tanto la doble imposición como la evasión fiscal y entrego su informe en 1925, informe que se amplió en 1927 por el que rindió un Comité mas numeroso formado por peritos de trece países. Con los trabajos hechos por los tres

comités, la Sociedad de las Naciones convocó a un Comité de peritos de los gobiernos, es decir, formado por los que quisieran designar los Estados que quisieran participar en esos estudios. En octubre de 1928 se reunió esa comisión formada por representantes de numerosos países, dando por resultado sus trabajos, la formación de diversos proyectos de convenciones que debieron presentarse a la conferencia diplomática que por los desgraciados acontecimientos posteriores no se reunió.

Niboyet cree que la doble imposición y la evasión fiscal, forman parte del Derecho Internacional Privado y deben considerarse dentro del Derecho Administrativo Internacional. Para fundar su opinión, estima que si el Derecho Internacional Privado tiene por principal objeto resolver conflictos de leyes, el conflicto positivo en la doble imposición, se presenta claramente cuando dos o más administraciones fiscales pretenden que el mismo elemento patrimonial debe pagar impuestos y el negativo cuando ninguna administración fiscal reclame el pago.

Donosamente advierte que si los conflictos se presentan porque son diferentes las leyes de los países, no hay que tomar la expresión a la letra, pues ni siquiera jurídicamente se baten las leyes y la denominación es cómoda para designar técnica que se ocupa de armonizar, según el momento y el liberalismo, legislaciones que tienen grandes o pequeñas diferencias.

De Bar y el americano Beale admiten que se trata de materia comprendida en el Internacional Privado, pero Neumeyer no admite, porque ese Derecho limita la soberanía local y la extranjera, como sucede cuando por ejemplo se declara competente la ley inglesa, y no la alemana, pues las dos se limitan, y el derecho fiscal no limita, ni puede limitar la ley de otro Estado y se contrae solamente a la ley local, pues nunca se aplica la extranjera. La observación es fina pues es exacto que el juez que aplica la ley extranjera, la aplica por el mandato de la soberanía propia, pero el fiscal hace lo mismo, pues es su ley la que decide si se percibe o no el impuesto y esa decisión no obliga al fisco extranjero. Es cierto que corrientemente los jueces aplican leyes extranjeras y que nunca aplican leyes fiscales, pero ese estado provisional debido a la falta de asistencia fiscal, no es imputable a la regla o principio científico.

Strisower dice que hay una gran diferencia entre el Derecho Fiscal que concierne solamente a precepciones, es decir, a vías ejecutivas y el Internacional Privado que se limita a la aplicación de leyes. La objeción no es decisiva porque la percepción en sí misma, es la consecuencia de una obligación y en el Derecho Internacional Privado hay muchos ejemplos de ejecuciones concernientes a sentencias, sentencias arbitrales y actos públicos. Precisamente los proyectos presentados por los peritos de la sociedad de Naciones, admiten que los Estados deben prestarse asistencia para el cobro de los impuestos y entonces sucederá lo que pasa en actos civiles o comerciales, pues es común y corriente que se obtenga ejecución en otro país, y no parece haber gran diferencia entre que el crédito origen de la ejecución pertenezca a un particular o al Estado.

Lippert ve la oposición entre el Derecho Fiscal y el Internacional Privado, por dos motivos:

- a) Que no es posible ponerse de acuerdo con una regla única. La observación es exacta, pero en todas las materias del Derecho Internacional Privado se presentan cuestiones que se resuelven de muy diversas maneras y es, imposible establecer una regla universal.
- b) El Derecho Internacional Privado no resuelve ningún problema, de modo que el Derecho Internacional Fiscal debe buscar la solución en otro Derecho. Esto no prueba nada, pero es claro que siempre que los jueces quieran resolver conflictos, necesariamente ocurrirán y tendrán que aplicar el Derecho Público extranjero, lo mismo en Derecho Fiscal que en Derecho Internacional Privado. Si se trata de nacionalidad, hay que comenzar por investigar si el que se dice inglés tiene la nacionalidad de ese país y si se quiere saber el domicilio, es indispensable que al que dice tenerlo en un país extranjero, se le aplique la ley de ese país. En suma, siempre que los jueces deban aplicar leyes extranjeras, es de sentido común que investiguen si esa ley existe y si es aplicable.

No creemos que la naturaleza intrínseca cambie el fondo de la cuestión, pues si el Internacional Privado se ocupa principalmente de conflictos, no hay razones para que deban separarse los conflictos de leyes fiscales, que no tienen más diferencia con los de leyes civiles o mercantiles que el tratarse del Fisco de los Estados y no de particulares. Es perfectamente claro que mientras más se ahonde el estudio del Internacional Privado, más fácilmente se llegará a la conclusión de que abarca realmente una multitud de materias que no tienen porque estudiarse fuera de él.

Alix observa que durante mucho tiempo el contenido de la noción de "Estado" ha sido puramente político y en la definición clásica, el Estado, según Le Fur, "se caracteriza por la autoridad política y la autoridad política soberana". La existencia de la comunidad política que representa y rige al Estado, se funda en la dependencia política. Las necesidades de la vida práctica y la comunicación cada día más estrecha entre los pueblos ha traído como consecuencia que el lazo político sea insuficiente por lo que ve al impuesto a los extranjeros, pues a éstos para someterlos al pago de la contribución no se puede alegar que el fundamento sea el lazo político que justifica el gravamen a las naciones. El grupo que rige el Estado no es solamente una aglomeración política, también es aglomeración social y económica que se funda no en relaciones de súbditos con un poder público, sino en relaciones de interdependencia entre individuos, bajo la hegemonía del Estado, y esto origina la nueva noción de dependencia económica.

A Georg Schanz toca el honor de haber descubierto esta noción, pues, de los elementos que pueden considerarse como base de la obligación fiscal, ni la nacionalidad ni la presencia en el país, aun acompañada de residencia habitual, ni el domicilio ni la residencia llevan a soluciones fiscales satisfactorias, como lleva la dependencia económica, pues es sin duda justo que el que forma parte de la comunidad económica nacional, contribuya a sus cargas. Los peritos económicos de la Sociedad de Naciones tomaron a su vez la noción y la utilización especialmente en su relación de 1923, en la que hacen observar que el lazo político constituye una base menos aceptable como principio de aplicación fiscal y que es necesario reemplazarla por el lazo económico, que consiste en el hecho de participar en la vida económica y

social de un Estado.

El extranjero como el nacional, participa en la vida del Estado, socialmente y económicamente y por su participación en esa vida económica del país en que tiene su residencia, sus bienes y sus intereses, es sujeto normal del impuesto. Combinadas las dos nociones de soberanía y dependencia económica, llegamos a la conclusión de que la primera subsiste fuera del espacio y del tiempo y la segunda está circunscrita en el espacio y en el tiempo. Por eso la competencia fiscal del Estado es extraterritorial para los nacionales y siempre territorial para los extranjeros, por lo que razonablemente debe variar en relación con el grado de dependencia económica o social.

Fundado así el derecho de gravar al extranjero con impuestos, queda por saber si es injusta o justa la doble imposición, que entre los Estados tiene por causas la independencia de autoridades fiscales por la soberanía y la ignorancia de sus leyes, por la falta de relaciones, y en los conflictos interprovinciales o interestatales, por la falta de unidad fiscal, como sucede en Suiza, Estados Unidos de Norte América y la República Mexicana.

La doble imposición tiene inconvenientes graves y consecuencias muy serias, pues puede llegar hasta a paralizar la vida económica y a favorecer la fuga de capitales. A pesar de eso y de las molestias que ocasiona, puede no ser injusta. Westralake opina que el que se aprovecha en dos Estados, bien puede pagar impuestos en los dos, dentro de un límite razonable. El Estado del nacional pierde el capital que se coloca fuera y necesita compensación y el Estado en que se hace la inversión no puede dejar de cobrar impuestos. De Bar y Carelli la aceptan y Grizzoti dice que debe admitirse, "teniendo en cuenta las ventajas que tiene la persona y en relación con esas ventajas". Para Niboyet no es el derecho el que debe invocarse, sino la oportunidad, por el interés recíproco, advirtiendo que muchas veces lo que se llama doble imposición, no es más que el pago de doble servicio. El que va a país extranjero, se mezcla económicamente en la vida de ese país, pero su patria sigue protegiéndose y si tiene derechos, también tiene obligaciones. El sostenimiento de Cónsules, es gasto que el Estado debe cargar a sus nacionales. El extranjero disfruta de los servicios que existen en el país en que reside, como leyes, tribunales, policía, administración y es natural que contribuya para el pago de esos servicios.

Esto no quiere decir que deba conservarse la situación actual, pero sí que por la coordinación y el estudio de los congresos científicos se modifique para conseguir el objeto que es que desaparezca esa situación molesta y anárquica, pero que realmente como pago de servicios recibidos, no es injusta. Extractamos de la obra de este autor que venimos comentando los siguientes ejemplos de doble imposición:

Conflictos positivos que resultan de legislaciones contrarias

- a) **mpuestos directos.**- Un Estado cobra por el lugar en que están situados los bienes y otro por el domicilio del contribuyente. Si Primus está domiciliado en Moravia (sistema del domicilio) y tiene bienes en Sylvania (sistema de situación), siendo sus rentas doscientos mil pesos, por el impuesto de cinco por ciento en

Moravia, pagará diez mil pesos y por el impuesto del siete por ciento en Silvania, si la renta de los bienes produce cien mil pesos, pagará siete mil pesos, o sea en total dieciseis mil pesos, siete mil pesos más que si todos los bienes estuvieran situados en Moravia. Si el contribuyente tiene bienes en otro Estado, ya apliquen un sistema u otro, el impuesto aumentará.

b) Sucesiones.-Las hipótesis son muchas.

PRIMERA.-Moravia grava por el domicilio del difunto, sea cualquiera el lugar en que estén situados los bienes. Silvania cobra por la situación de los bienes y ambas fijan el tipo de nueve por ciento. El autor de la sucesión muere en Moravia dejando dos millones de pesos, siendo inmuebles en Silvania por el valor de un millón de pesos. Tendrá que pagarse en Moravia, nueve por ciento sobre dos millones ciento ochenta mil pesos, o sea en total, doscientos setenta mil pesos, cuando si los bienes estuvieran situados en Moravia, se hubieran pagado noventa mil pesos menos.

SEGUNDA.-Moravia se funda en el domicilio, Silvania en la nacionalidad. El difunto tuvo domicilio en Moravia, pero es nacional de Silvania y deja un capital de dos millones. En Moravia se le cobra impuesto sobre el total y en Silvania también por la nacionalidad, resultando que el impuesto se paga doble.

c) Sociedades.-Moravia fija la base de pago sobre los negocios en conjunto, aún los hechos en el extranjero, porque la sociedad tiene su domicilio en ese país. Silvania toma como base no el domicilio social, sino la cifra de negocios hechos en su territorio. Si se toma un ejemplo de lo sucedido con una compañía naviera inglesa, que tiene barcos que tocan en Francia, deberá pagar por todos los negocios sociales en Inglaterra, y en Francia por los negocios que haga en su territorio. Si suponemos que el total de negocios fuera de cien millones y que tres sucursales hayan realizado cuarenta y cinco millones, pagará en el domicilio social, sobre cien millones y en las tres sucursales sobre cuarenta y cinco millones. En definitiva, pagará como si hubiera realizado ciento cuarenta y cinco millones en negocios, cuando solamente ha realizado cien millones, situación que en todo el mundo se ha señalado como muy grave para las grandes compañías trasatlánticas.

En derecho interno, si una sociedad obtiene utilidades por el cobro de dividendos a otra sociedad, si esos dividendos han pagado ya el impuesto sobre la renta, los accionistas al recibir el dividendo que les corresponde, pagarán ese impuesto y resultará que lo habían pagado doble. La ley vigente del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos Mexicanos, incurrió en esa falta. Es típico el caso de los impuestos del timbre, que se causarán e irán gravando una misma mercancía en los diversos países en que se hagan operaciones.

Conflictos positivos entre legislaciones idénticas

Parece extraño que legislaciones iguales no den resultados en armonía, pero así como resultó con la doble nacionalidad, resulta en el terreno fiscal.

PRIMERO.- Moravia y Silvania, combinan el origen de las rentas y la persona y a la vez gravan a los bienes que están en su territorio o a la persona que está domiciliada. Si el contribuyente está domiciliado en Moravia pagará en los dos países puesto que uno de los dos elementos necesarios para determinar la competencia fiscal de esos países, se realizará forzosamente. Para que dos legislaciones idénticas no caigan en la doble imposición, es preciso que cada una de ellas adopte un sólo criterio, pero en forma que no se apliquen simultáneamente en los dos países.

SEGUNDO.- Las dos legislaciones son idénticas pero no se conocen. Si se trata de personas que quieran cambiar un inmueble situado en Francia por un inmueble situado en el extranjero, el impuesto sobre la permuta es menos elevado que sobre la compra-venta, pero la administración fiscal exige que se le justifique que realmente hay un cambio y no una venta. Ese control no puede hacerlo un país extranjero y por consiguiente el cambio de un inmueble en Francia por un inmueble en país extranjero, causará en Francia el impuesto de venta y además el impuesto que se paga en donde esté situado el inmueble que se cambió.

TERCERO.- En la hipótesis de casas de comercio y que tengan ramificaciones internacionales y que en un país tengan utilidades y en otro pérdidas, si las dos administraciones fiscales no tienen relaciones en un país, se pagará sin tener en cuenta las pérdidas sufridas en el otro.

Resulta de todo lo antes dicho que las dobles imposiciones son numerosísimas, ya que se encuentran cuando las legislaciones son diferentes y también cuando son iguales.

Hemos venido tratando hasta ahora de los casos que resultan por causas fortuitas, pero hay que considerar también los que resulten de la voluntad deliberada de los Estados, cuando desean obtener algún fin de orden político o económico. Supóngase por ejemplo que se quiere impedir que los nacionales emigren a país extranjero o pagan muchas colocaciones fuera del territorio. Para impedirlo el Estado se sirve muy frecuentemente del arma fiscal, gravando fuertemente a la emigración de personas o capitales. También suelen emplearse medidas diferenciales, pues nada impide a un Estado que favorezca a sus nacionales decidiendo que, si deben pagar impuestos en país extranjero, se les deberá dispensar en su patria o al contrario queriendo suprimir las dobles imposiciones a los extranjeros, dispensa el fisco a éstos y no a los nacionales. Estas medidas diferenciales no tocan al Derecho Internacional, pues es sabido que todos admiten que el Estado es el único juez de las imposiciones que deban cobrarse en su territorio o de las que deban cobrarse a sus nacionales fuera de su territorio.

Los procedimientos para buscar el remedio son el método unilateral o nacional,

que procede de cada Estado y el método internacional que supone el acuerdo de varios. El método unilateral o nacional es insuficiente porque un Estado en su legislación puede decir lo que hará, pero con eso no podrá definirse la actitud de los demás Estados. Ciertamente que el cuidadoso estudio en la legislación de cada uno, puede encaminar a los demás, pero en una materia de vital importancia para los Estados, es muy difícil que se abandonen procedimientos que se considera han dado buenos resultados en la práctica. Algunas legislaciones como la alemana del 10 de agosto de 1925, sobre el Impuesto de la renta, declaran que el Ministro de Hacienda puede con consentimiento del parlamento determinar si el impuesto pagado por otras personas en país extranjero en que residen, deben reducirse total o parcialmente del impuesto que se paga en Alemania.

Disposiciones semejantes existen en la ley alemana sobre impuestos a herencias, en la ley belga sobre el mismo asunto y en la ley neerlandesa, pero esto no impide las dobles imposiciones, pues para lograr se necesitaría que técnicamente la ley de cada Estado se orientara de tal modo que pudiera adaptarse a todas las leyes extranjeras presentes o futuras. Ni siquiera en las dobles imposiciones interprovinciales o interestatales se llega a ese resultado, pues solamente cuando hay un poder que tiene, autoridad sobre las regiones de un mismo Estado, como sucede en Suiza con el tribunal federal que tiene poderes amplísimos, puede ponerse un remedio, pero no en los Estados federales como los Estados Unidos de America y la República Mexicana, pues la independencia fiscal de los diversos Estados impide que se llegue a evitar el daño.

El método internacional tiene tres aspectos que son: la unión universal, las uniones restringidas o los tratados bilaterales. Las uniones universales se han hecho en materias administrativas, pero en el dominio jurídico han fracasado todas las tentativas. Basta citar la codificación del Derecho Internacional en La Haya en 1930 que ha dado resultados sin importancia y el Código Panamericano de Bustamante que apenas ha sido ratificado por diez Estados. Las uniones restringidas son mas fáciles de realizarse porque el número de Estados es menor, pero se necesita que agrupen a países que tengan entre sí afinidades fiscales. Tampoco se ha logrado que en los casos en que han procurado hacerse, se haya conseguido un resultado apreciable.

Los tratados entre dos países son en la práctica mas sencillos de celebrarse y antes de la Segunda Guerra Mundial, llevaban camino de extenderse considerablemente, pues fueron muchos los que se celebraron. La multiplicación de estos acuerdos presenta el inconveniente de que haya mas obstáculos para llegar a las uniones universales y tiene el reparo de la cláusula de la nación más favorecida que no debe admitirse en esta materia, porque llevaría a un tratamiento contrario al espíritu de igualdad que inspira esa cláusula. Es por eso que el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones en su última resolución de junio de 1930, declara que en materia de impuestos debe precisarse en los tratados de comercio que esa cláusula no debe aplicarse a las dobles imposiciones.

Para Niboyet la base sobre la cual debe hacerse toda reforma, es la determinación del Estado competente para imponer contribuciones y cobrarlas. Para

hacer el estudio de esa competencia, quiere que haya un acuerdo sobre cuestiones jurídicas perjudiciales, siendo las seis principales las siguientes:

- I. Domicilio.
- II. Clasificación de Bienes.
- III. Situación de bienes.
- IV. Calificación de los impuestos.
- V. Sociedades.
- VI. Conflictos en el tiempo.

I.- DOMICILIO.- El domicilio representa en materias fiscales, como en las demás de Derecho Internacional Privado, según lo hemos visto, un papel principalísimo. Vimos que esta noción es muy difícil precisarla y que los sistemas propuestos son muchísimos. Del estudio de los tratados en vigor o proyectos de tratados el autor que venimos estudiando, desprende cuatro tipos de domicilio.

El primero es el del país de habitación permanente que figure en los tratados: Alemania-Suecia, Italia-Checoslovaquia, Alemania-Austria, Hungría-Checoslovaquia y Alemania-Suiza. El tratado entre Alemania y Checoslovaquia declara que se reputa domicilio, toda habitación ocupada en condiciones que permitan declarar que el ocupante tiene intención de conservarla. En los demás tratados se dice que es “el lugar en que el contribuyente tiene residencia habitual en condiciones que permitan conocer que su intención es conservarla”. Por último el proyecto de los peritos de la Sociedad de las Naciones define el domicilio diciendo que “es el lugar de la residencia normal, entendida como hogar permanente de habitación”. Aunque puedan discutirse estas definiciones, prestan notables servicios para evitar muchas dificultades.

El segundo tipo es el que considera al domicilio como el asiento principal de los negocios o intereses del contribuyente. Esta fórmula define el domicilio en su sentido verdaderamente jurídico que es el del domicilio civil.

El tercer tipo es el que se encuentra en el acuerdo firmado por Francia con La Sarre en el que se declara que el domicilio se fija en el lugar del establecimiento principal, confirmando la intención de hacer del domicilio fiscal noción completamente autónoma.

El cuarto tipo se separa de la nación de domicilio y considera nada más la residencia, decidiendo que el domicilio fiscal está en la localidad o en el país en el que una persona se fija, en condiciones tales que permitan conocer la intención de permanecer mayor tiempo que el de un simple paso.

II.- CLASIFICACION DE BIENES.- Cuando el cobro del impuesto depende de

que los bienes sean muebles o inmuebles, es esencial que las administraciones fiscales estén de acuerdo en la clasificación. No hay duda en cuanto a una casa o a un automóvil, pero si la hay en los que las legislaciones llaman inmuebles por destino o inmuebles por declaración. La fórmula generalmente admitida es la de que la legislación del Estado en la que se encuentra el objeto, ha de determinar si es mueble o inmueble, pero cuando en los tratados simplemente se emplean las palabras muebles o inmuebles, pero no hay acuerdo sobre la legislación que ha de clasificarlos, se llega a la imposibilidad de resolver las cuestiones que surjan, lo mismo que cuando se trata de bienes incorporeales, pues solamente la ley puede darles el carácter de muebles o inmuebles.

III.- SITUACION DE BIENES.- Especialmente difícil si se trata de bienes incorporeales, por los impuestos que los gravan, como por ejemplo, créditos, que algunos consideran en el domicilio del acreedor y otro en el del deudor. Si en los tratados no se hace esa clasificación, es imposible la aplicación. Es modelo el celebrado por Alemania con Checoslovaquia, que declara que los créditos deben estimarse situados en el domicilio del acreedor, en tratándose de sucesiones. En las sociedades o asociaciones, se sigue el mismo principio, a menos que se trate de ejercicios de derechos de accionistas ligados a la posesión del título, pues los títulos se suponen situados en el país en que se encuentran materialmente a la muerte del autor de la herencia. Los derechos que deban inscribirse, se reputan situados en el lugar que se hizo el registro.

IV.- CLASIFICACION DE IMPUESTOS.- La naturaleza del impuesto varía según las legislaciones fiscales y si unas consideran que un impuesto es directo, otras lo llaman indirecto, otras designan con el nombre de impuesto personal al que algunas designan como real, lo mismo que entra en el impuesto sucesorio lo que algunos Estados estiman que esté fuera. Para prevenir las dificultades que resultan de clasificaciones diversas, es necesario definir los impuestos y enumerarlos, como se hizo en el tratado de Alemania a Italia en 1925, en que se declara que se consideran como impuestos directos, los que directamente gravan las rentas o la fortuna y como personales, los que se perciben teniendo en cuenta objetos, pero en relación con la persona del contribuyente. Para el fisco italiano, son impuestos reales, los que gravan la propiedad edificada y no edificada, los que recaen sobre renta de bienes muebles y sobre rentas agrícolas, y para el alemán el impuesto sobre sociedades, sobre propiedades no edificadas y edificadas a la industria y a los alquileres. A pesar de que se tomen precauciones, tanto las uniones como los tratados bilaterales, tienen el escollo de las variaciones de la legislación fiscal, pues eso obliga a reformar los tratados y a hacer revisiones periódicas de las calificaciones.

V.- SOCIEDADES.- Sin entrar al terreno peligroso y particularmente difícil de la nacionalidad de las sociedades, fiscalmente importa determinar el lugar de su situación para el pago de impuestos.

El primer sistema, y el más seguido, es el del domicilio social, y a falta de él, el del lugar en que está la gerencia o dirección. Motiva doble imposición cuando se tiene el domicilio social en Estado distinto a los que contrataron y en algunos de ellos la dirección o gerencia.

El segundo sistema se refiere a la constitución y a la dirección o gerencia, con el mismo inconveniente antes señalado.

El tercero, el del domicilio social o de dirección central real. En éste, con la dirección central real, la cual no es fácil definir exactamente cual sea. Se empieza en el tratado de Alemania con Italia en 1925, pero tiene el defecto de que si la sociedad tiene su domicilio social de explotación en Alemania y su dirección central real en Italia, es muy posible que pueda hacerse la doble imposición.

El cuarto sistema se refiere solamente al país de constitución de la sociedad, sin tener en cuenta el domicilio social, ya que lo esencial es saber en donde se ha formalizado la constitución. Recordaremos que nuestra ley mexicana clasifica la nacionalidad de las sociedades por la constitución conforme a las leyes del país y el domicilio social en el mismo.

En el quinto se ocurre al centro efectivo de dirección y control, sistema que es el que se sigue en el tratado firmado por Gran Bretaña con Noruega en 1924. Deliberadamente el domicilio social no se tiene en cuenta, porque lo importante es la dirección o gerencia verdadera de las sociedades.

VI.- CONFLICTO EN EL TIEMPO.- Se presenta cuando hay cesiones de territorio al entrar en vigor los tratados o cuando hay cambios de domicilio. El tratado entre Hungría e Italia dice que en caso de cambio de domicilio, el impuesto se cobrará en el nuevo Estado, desde la fecha del cambio. Mas satisfactorio es el acuerdo de 1921 entre Polonia y Danzing que declara que el Estado nuevo no puede cobrar sino a partir de la fecha en que el individuo ha quedado liberado completamente con el Estado antiguo. En el acuerdo de Francia con La Sarre en 1923 se dice que todo contribuyente que transfiere su domicilio en el curso del año debe el impuesto por el período por el cual se ha fijado la contribución y ese período se fija para Francia el 1o. de enero y para La Sarre en el primer día del mes que siga a la llegada del individuo.

El método de la ventilación es el que sigue el tratado de 1922 entre Austria y Alemania que previene que en el caso de cambio de domicilio en el curso del año cada uno de los dos Estados cobrará por el valor de la mitad de los bienes, según la ley fiscal de cada uno de los dos países.

Si se tiene en cuenta estas cuestiones perjudiciales para celebrar los contratos bilaterales o las uniones, hay que ocuparse de los remedios para la doble imposición, en tanto no existan los acuerdos universales, restringidos o bilaterales. Los procedimientos que se señalan son los siguientes: Exención de Impuestos, Dedución de Impuestos, Ventilación y Acuerdos amigables entre administraciones.

A- EXENCION DE IMPUESTOS.- Se evita la doble imposición cuando ciertas categorías de personas estan dispensadas del pago del impuesto, sobre todo en razón de sus funciones. Tiene una aplicación muy restringida, como sucede con los agentes diplomáticos y asimilados y algunos cónsules, y en algunos Estados con los estudiantes, como por ejemplo en el Tratado celebrado entre Alemania y

Checoslovaquia en 1921, pues los estudiantes no deben pagar el impuesto en el país en que pagan sus estudios por las sumas que reciban de sus parientes domiciliados en otro Estado, si esas sumas se destinan al sostenimiento del estudiante.

B.- DEDUCCION DE IMPUESTOS.- Tanto en tratados como en leyes es un procedimiento que atenúa los inconvenientes de la doble imposición y que consiste en deducir las sumas que se pagan a un Estado extranjero, ya para calcular el impuesto, ya para pagarlo. Algunas leyes aceptan este procedimiento como son las de Bélgica, África del Sur, Dinamarca, Países Bajos y Estados Unidos del Norte, que parecen ser los que han instaurado este sistema, porque hasta ha llegado a llamarsele americano, en razón de que lo emplea el Texto Federal Americano del Impuesto sobre la Renta. Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta lo consagra en la fracción I del artículo 2o. que impone el pago a los mexicanos domiciliados fuera de la república o dentro de ella, pero en la inteligencia que del impuesto que corresponda pagar a los mexicanos en el extranjero, ha de deducirse el que paguen por el mismo concepto a las naciones donde residan.

C.- VENTILACIÓN.- Tiende a hacerse por tratados de repartición proporcional de impuesto entre los Estados interesados. El artículo 3o del tratado Austro-Alemán de mayo de 1922 declara que si una misma empresa industrial o comercial posee establecimientos en los Estados, los impuestos directos no se cobran en cada Estado, sino proporcionalmente a la importancia de la explotación de los establecimientos en cada lugar.

D.- ACUERDOS AMIGABLES ENTRE ADMINISTRACIONES.- De todos los procedimientos es el más flexible porque deja a las administraciones fiscales en cada caso concreto, el establecer el acuerdo para evitar el doble pago. No se trata de dejar al capricho de los fiscos la determinación, sino más bien de un procedimiento destinado a suavizar la aplicación de los tratados que se hayan celebrado. El proyecto de los peritos de la Sociedad de las Naciones, declara que relativamente a las disposiciones especiales que puedan hacerse necesarias para la aplicación de la convención, especialmente en casos no previstos expresamente, las administraciones financieras de los dos Estados contratantes deben consultarse y tomar medidas dentro del espíritu de la convención. No hay que recurrir a la vía diplomática, pues lo que se busca es el entendimiento directo entre administraciones pero siempre dentro de las bases que fije el tratado.

El vicio de la doble imposición no es siempre un ataque a normas de derecho, pero si presenta siempre inconvenientes prácticos muy graves. En esta época en que la vida económica se internacionaliza más y más, es indispensable evitar las dobles imposiciones, resultado que puede conseguirse conciliando por medio de concesiones y acuerdos con la autonomía fiscal de los Estados, cuyo sacrificio no puede exigirse. Ya dijimos que nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, toma en cuenta este problema y evita el doble pago con el mandato contenido en la fracción I del artículo 2o. Ahí se previene que del impuesto que corresponda pagar por los ingresos o utilidades que se obtengan en el extranjero, podrán deducir lo que paguen por ese mismo concepto a la nación en donde se obtenga el ingreso o en que se halla ubicada la fuente de donde

provenga el ingreso.

En la fracción II se quiso evitar a los extranjeros domiciliados en la república o fuera de ella el doble pago, imponiendo la obligación solamente en el caso de que las modificaciones de su patrimonio provengan de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional.

Nos parece que la disposición es atinada, porque emplea expresiones claras que evitan la discusión por las diversas calificaciones; sin embargo, queda el resabio de residente que contrata con empresas o particulares domiciliados en el extranjero, obligándose el pago de cualquier prestación o a desempeñar un servicio, pues entonces se entenderá que el negocio ha sido realizado en el territorio nacional, calificación que sí se presta al doble pago. El artículo grava a las compañías extranjeras de fianzas, no domiciliadas en el territorio nacional, exclusivamente por los premios o primas que reciban por las operaciones realizadas en el país, y la fracción III del artículo 13 grava también a las sucursales o agencias de bancos extranjeros, por las operaciones que verifiquen en la república.

Muy atinadamente el artículo 24 exceptúa de pago a los sueldos, emolumentos y gastos de representación que los agentes consulares extranjeros perciban en el ejercicio de sus funciones, siempre que así lo dispongan los tratados o que haya reciprocidad, ya sea porque no existan esos impuestos en los países en que estén los agentes consulares mexicanos, o porque se les concede la misma exención. También se exceptúan de pagos los sueldos, salarios y emolumentos de empleados de embajadas, delegaciones y consulados extranjeros, siempre que sean ciudadanos de los países de que se trata, y los sueldos, emolumentos y gastos de representación de los miembros de delegaciones oficiales, aunque no tengan carácter diplomático, y también los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

Aunque no se ha llegado a la amplitud que las teorías requieren para evitar el doble pago, sí es cierto que la ley mexicana del impuesto sobre la renta trata de evitar la doble imposición, no sucediendo lo mismo con la Ley General del Timbre y su Reglamento, pues la fracción II del artículo 1o declara que ese impuesto se causa por los actos, contratos y documentos que se efectúen, celebren o expidan en el extranjero, cuando surtan algún efecto en la república.

El artículo 98 precisa que surten efectos en la república y causan el impuesto, cuando se presenten ante alguna autoridad u oficina pública, cuando se protocolicen o registren, cuando se presenten para su cobro y cuando se ejecuten en todo o parte dentro del territorio nacional. Solamente quedan exceptuados los actos y documentos cuando se hayan pagado derechos consulares conforme a la ley de la materia y los que se exhiben ante la Secretaría de Relaciones Exteriores para obtener la legitimación de las firmas de los cónsules mexicanos en el extranjero. Es a la resolución de la Secretaría de Hacienda a la que hay que someterse para que resuelva la cuota aplicable cuando los contratos otorgados en el extranjero no estuvieren claramente definidos en la ley mexicana.

La Ley del Impuesto sobre Herencia y Legados también se ha preocupado de evitar la doble imposición hasta cierto punto, pues según el artículo 3o. el impuesto se causa sobre bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional y derechos reales sobre esos bienes si proceden de una fuente de riqueza situada dentro del territorio nacional, o cuando sean herederos o legados a mexicanos, y sobre bienes heredados o legados o extranjeros, si se encuentran situados dentro del país y con la condición de que el último domicilio del actor de la herencia haya estado en territorio nacional.

Al final del artículo se sigue el sistema de la deducción, pues se declara que el impuesto que corresponde pagar a mexicanos, por bienes situados fuera del territorio nacional, se descontará el que hayan pagado en el país donde se encuentren situados o ubicados dichos bienes.

Desde la proclamación de la independencia, fue una de las mayores preocupaciones del gobierno nacional, la de impedir los repetidos pagos que por alcabalas o aduanas interiores tenían que hacerse dentro del país. La Constitución de 1857 declaró terminantemente en su artículo 124 que para el día 1o de junio de 1858 quedarían abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República. A pesar de tan terminante declaración, en la lucha entablada para conseguir esa abolición en la práctica, no se ha llegado hasta ahora a un resultado definitivo, pues con un nombre o con otro, los Estados de la Federación Mexicana mantienen impuestos que reviven las alcabalas o los que se causaban en las aduanas interiores. Aunque la soberanía e independencia de los Estados de la Federación Mexicana sea realmente una ilusión, esa soberanía ilusoria la emplean cuidadosamente en su defensa fiscal, pues luchan denodadamente para no hacer unificaciones de sistemas de impuestos, que varias veces se han propuesto en congresos fiscales reunidos por la federación. Esto ha obligado a la invasión fiscal de esa soberanía estableciendo impuestos exclusivamente a favor de la federación y participaciones a favor de los Estados Federales, sistema que no es muy de recomendarse porque acaba con la poca independencia que les queda.

La Constitución vigente de 1917, siguiendo el buen camino trazado por los constituyentes del 57, prohibió a los Estados gravar el tránsito de personas directa o indirectamente y la entrada al gravar la circulación o consumo de efectos nacionales o extranjeros cuya percepción se efectúa por aduanas locales, requieren inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía y expedir o mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos, o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto a la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. (Fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117). A pesar de todo, a cada momento se da el caso de que violen las prescripciones constitucionales y menos mal, que se hace burdamente, pues entonces la queja de los demás Estados y la de los particulares en el juicio de amparo, provocan la caída de esas leyes, lo que no sucede cuando se emplean métodos y asuntos solapados, por medio de las leyes que no violan los mandatos constitucionales, pero que en realidad sí consiguen los efectos prohibidos por esas disposiciones.

Es muy difícil, por no decir imposible, estudiar la doble imposición y sus efectos

en el Derecho Interno en la Federación Mexicana, porque la penuria de los fiscos de los Estados y de los Municipios hace que se multipliquen las disposiciones que causan esos daños y que las autoridades superiores toleren la existencia de gravámenes atendiendo a la pobreza de Estados y Municipios.

Hasta que se logre la unificación de las leyes fiscales en toda la República, no cesará el mal que expone a nacionales y a extranjeros a los inconvenientes y peligros de la doble imposición.

Desgraciadamente los esfuerzos que ha hecho la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en dos convenciones nacionales fiscales a que ha convocado, no han sido reconocidos y aceptados por los Municipios y Estados como debiera haber sido, anulando con esa diferencia loables y útiles trabajos. La Primera Convención Nacional se reunió en México, D. F. en agosto de 1925, mediante convocatoria que en especial, en tratándose de la doble imposición, se refería a la unificación del sistema fiscal en toda la República y a la fijación de la competencia de la federación y los Estados en materia de impuestos. El 11 de mayo de 1932 el entonces Sr. de Hacienda y Crédito Público Ing. Alberto J. Pani, convocó a la Segunda Convención Nacional, que para resolver el problema que nos ocupa, debía tratar las siguientes cuestiones:

- I. Consideración del problema de delimitación de las jurisdicciones fiscales de la federación, de los Estados y de los Municipios.
- II. Determinación de las bases de unificación en los sistemas locales de tributación y de la coordinación de ella con el sistema federal.

La convención abrió sus trabajos el 20 de febrero de 1933 y siendo imposible hacer reseña, nos limitamos a extractar las más notables conclusiones y a transcribir las consideraciones más salientes. La preocupación principal era y sigue siendo llevar a la práctica el sabio precepto constitucional de derogación de las alcabalas. Se dijo terminantemente que, la existencia de las alcabalas o de procedimientos alcabalatorios:

“Perjudica gravemente a la economía nacional y constituye una violación grave al texto constitucional; pero que perjudican más a la economía nacional, aún cuando no violen el texto constitucional, los procedimientos de determinación, recaudación y control que, sin ser francamente alcabalatorios, se traducen, requieren o permiten un tratamiento diverso para las mercancías en razón de su procedencia o destino, así como los que en la práctica se aplican en forma no prevista por las leyes respectivas o distintas de la que ellas consagran”.

Para seguir la fijación en materias de impuestos, base esencial para evitar los múltiples cobros, se dijo en la conclusión décima: “Precísense...las facultades de la federación, los de los Estados y Municipios en materia de impuestos al comercio y a la industria y promuévanse en su oportunidad las reformas constitucionales pertinentes para consagrar la delimitación de esas facultades”.

En cuanto al importante impuesto a herencias y legados, en la conclusión

primaria de la de impuestos sobre capitales, terminantemente, se declaró que la legislación que grave las herencias, legados y donaciones, SERA UNIFORME de acuerdo con las bases que fijaron. No solamente se estudió el doble gravamen, sino también la elevación del impuesto y por eso se dijo en el resumen que venimos citando, que se proyectará en la Comisión Permanente el tipo de ley que deban aprobar UNIFORMEMENTE LOS ESTADOS INTEGRANTES DE LA FEDERACIÓN, con el fin de protegerse mutuamente en el cobro de sus créditos fiscales. Todos esos buenos propósitos y magistrales estudios, quedaron letra muerta y a porfía los Estados, Municipios y Secretaría de Hacienda convocante, se disputan el honor de vejar y exprimir al contribuyente, violando las leyes constitucionales con toda frescura y haciendo tarea de leguleyos para dizque ocultar los feroces recortes que le dan a la pobre Constitución.

3o.- El Gobierno Federal previamente a la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal, el 28 de febrero de 1947, sugirió a la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, se convocara a Convención de Causantes, como en efecto se hizo, habiendo celebrado sesiones del 10 de julio al 4 de julio de 1947.

El 4 de octubre de 1947 se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal que inauguró sus sesiones el 11 de noviembre del citado año. En esa sesión el Secretario de Hacienda señor licenciado Beteta declaró que "en la actualidad no sólo seguimos en la insana situación que en 1926, SINO QUE HEMOS EMPEORADO pues en 1926 eran varios los Estados que habían suprimido las alcabalas, ahora probablemente con la UNICA EXCEPCIÓN de Sonora, EN TODOS ELLOS Y EN LOS MUNICIPIOS EXISTEN IMPUESTOS QUE GRAVAN LA ENTRADA O SALIDA DE TODA CLASE DE EFECTOS, PRINCIPALMENTE DE ARTÍCULOS DE PRIMERA NECESIDAD... El defecto fundamental del régimen en vigor consiste Y NO PODEMOS NEGARLO en la multiplicidad y diversidad de impuestos, en la pluralidad de las autoridades capacitadas para establecerlos, cobrarlos y aprovecharlos... la corrección fiscal de toda la nación fincada era su unidad económica..."

Aunque en esa Convención Nacional Fiscal se tomaron acuerdos y algunos se han llevado a la práctica, la amarga verdad es que el mal persiste, que nada se ha adelantado para que constitucionalmente se precisen y limiten los campos impositivos de los tres sujetos tributarios que son la federación, los Estados y los Municipios; que por razón natural el más poderoso de los tres, la Federación, absorbe a los otros y aumenta sus ingresos quitándoles a los otros dos, al grado de ser ya una cabeza monstruosa en un cuerpo raquítico; que los Estados a su vez sacrifican a los Municipios y que éstos exprimen a lo único que queda, a los pobres contribuyentes abrumando con alcabalas y con cobros de toda clase con diversos nombres de plusvalías, colaboraciones o lo que se quiera, reinando la más amplia y completa anarquía por medio de la desorganización organizada que ha tomado carta de naturaleza y que se erige como soberana, imperando sobre el Estado Mexicano que goza de finanzas y economía dislocadas contra la que se estrellan todas las buenas intenciones que constantemente se proclaman y nunca se realizan.