

PRIMERA PARTE

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

CAPITULO 1

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

Esta parte del proyecto de la investigación tiene como objeto dar a conocer al lector cuáles son los antecedentes generales del problema investigado, la declaración del problema, los objetivos y las limitaciones.

Cabe mencionar que no se formulan hipótesis por ser una investigación de carácter exploratorio.

Así mismo, se establece el propósito de la investigación, como su importancia y justificación.

1.1 Antecedentes del Problema

La idea de abordar el tema denominado “Régimen Fiscal de la Inversión Extranjera en México” surge derivado de la importancia que en los últimos tiempos ha tomado el fenómeno de la globalización. Hoy por hoy uno de los campos que tienen mayor importancia son los negocios internacionales, derivado de la necesidad que presenta el país para atraer inversión extranjera que inyecte flujo de efectivo. Esto se logra incrementando la eficiencia en todos los procesos productivos y administrativos, que se reflejen en mayores rendimientos para los inversionistas, y más fuentes de trabajo y mejor calidad de vida para los mexicanos.

Desde el punto de vista profesional, para los Contadores es importante conocer los esquemas fiscales que aplican cuando intervienen los extranjeros en negociaciones con empresas mexicanas, ya que existen variables que se deben conocer para elaborar una mejor estrategia fiscal, y que la asesoría brindada beneficie tanto al empresario mexicano como al extranjero.

Otra inquietud que me llevó a elegir el tema para este proyecto surgió cuando cursaba la materia de Contribuciones al Comercio Exterior, de la Maestría en Contaduría Pública con Especialidad en Estudios Fiscales en la División de Postgrado de la Facultad de Contaduría Pública y Administración de la Universidad Autónoma de Nuevo León, en la cual se nos preguntó en un examen sobre la importancia de la Ley de Inversión Extranjera en las operaciones de comercio exterior.

1.2 Declaración del Problema

Cuando los Contadores Públicos prestan un servicio, éste debe ser con calidad y ética profesional. Se debe poseer un espíritu de investigador que lo lleve a conocer e interpretar las disposiciones jurídicas y fiscales que integran el entorno del problema.

El no conocer los derechos y las obligaciones, así como las opciones a que los contribuyentes pueden sujetarse, implica costos económicos que hoy en día los empresarios no están dispuestos a pagar.

Por lo tanto, el planteamiento del problema sería conocer: ¿Qué disposiciones fiscales y jurídicas se deben analizar cuando existen relaciones comerciales entre mexicanos y extranjeros?

1.3 Justificación del Problema

La justificación de este proyecto de investigación consiste en presentar al lector las disposiciones más importantes que se deben consultar cuando intervienen extranjeros en algún tipo de operación en México, ya sea estableciéndose aquí, o desde el extranjero.

1.4 Limitaciones

Este proyecto está elaborado con las disposiciones fiscales y legales vigentes en el ejercicio 2002, por lo que el lector deberá consultar las reformas y nuevas disposiciones que se publiquen con posterioridad.

1.5 Objetivo General

Esta investigación tiene como objetivo general acrecentar los conocimientos del lector en los referente al marco jurídico y a las disposiciones fiscales que regulan la inversión extranjera en México.

1.6 Objetivos Particulares

Este proyecto tiene como objetivos particulares los siguientes:

- 1) Conocer la rama del derecho mexicano que se encarga de regular las relaciones entre el Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes.
- 2) Analizar el fundamento constitucional de la obligación tributaria para los extranjeros.

- 3) Analizar la problemática que se genera cuando una persona lleva a cabo operaciones internacionales, y la forma en como puede resolverse dicha problemática.
- 4) Evaluar qué tratados internacionales son los más importantes: los comerciales o los tratados tributarios.
- 5) Determinar cuál de las leyes domésticas es la más importante para regular a los extranjeros desde el punto de vista fiscal.
- 6) Conocer la disposición jurídica más importante que regula la participación extranjera en México.
- 7) Indagar si existen tratados en materia de inversión extranjera en México.
- 8) Mencionar las formas jurídicas que pueden adoptar las alianzas estratégicas en el derecho mexicano.
- 9) Conocer cuáles son los esquemas fiscales que se pueden adoptar en México cuando existe participación extranjera.
- 10) Determinar cuál es el mejor esquema fiscal aplicable, cuando existe participación extranjera en México.

1.7 Hipótesis

Por virtud de calificar este trabajo como una investigación exploratoria no se incluyen hipótesis al respecto, según las reglas de la metodología.

SEGUNDA PARTE

DISPOSICIONES GENERALES

CAPITULO 2

DERECHO FISCAL MEXICANO

Por naturaleza, el hombre necesita vivir en sociedad, como condición necesaria de su conservación, desarrollo físico y cumplimiento de sus tareas intelectivas y morales.

Sin embargo, las relaciones entre los miembros de la sociedad no siempre se desenvuelven de un modo natural y armónico, por el contrario, la vida de los hombres en comunidad determina, en ocasiones, choques o conflictos entre los intereses de los propios hombres. De allí que, para evitar esto, surja la necesidad de establecer un orden, el cual no puede imponerse sino mediante la intervención del Derecho, que aparece como un elemento de armonía en la vida social; pero como el orden no se recomienda sino se impone, esto trae como consecuencia que el derecho tenga un carácter normativo; es decir, que aparezca como un mandato o una orden dirigido a la conducta de los individuos, para que éstos hagan o dejen de hacer determinada cosa.¹

El Derecho procura la paz y la armonía sociales, y se logra a través de las normas jurídicas impuestas por el Estado. El Derecho tiene diferentes ramas que se pueden observar en la figura 1, en donde, dependiendo de las relaciones sociales que se regulen será la rama del Derecho que las trate.

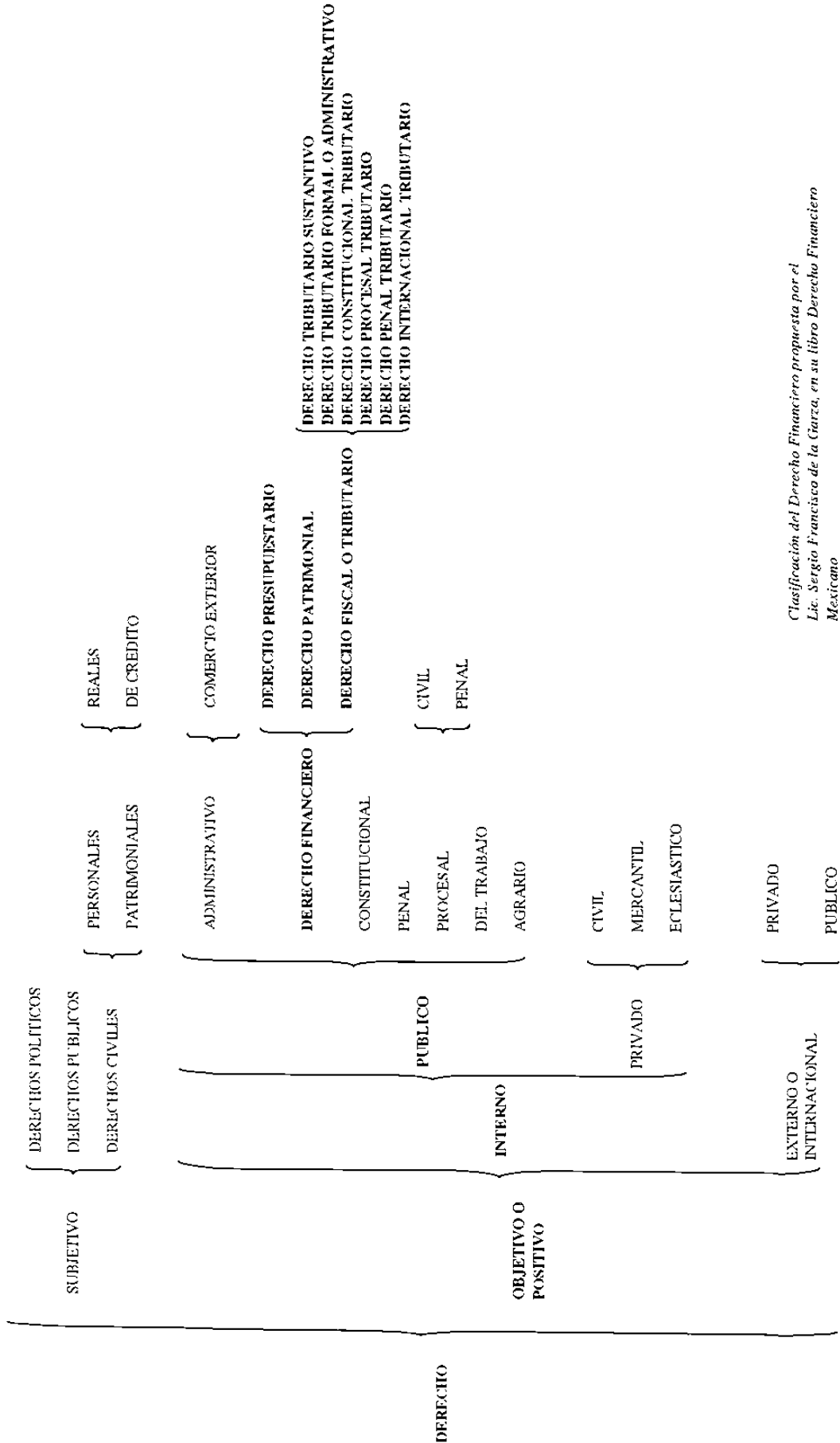
El presente proyecto denominado *Régimen Fiscal de la Inversión Extranjera en México*, desde el punto de vista recaudatorio, estaría regulado por las normas jurídicas que integran el Derecho Fiscal.

Para comprender por qué estas actividades de inversión extranjera se encuentran ubicadas en esta rama del Derecho, se iniciará comentando algunas de las aportaciones que los miembros de la Doctrina han realizado en lo referente a este tema, para posteriormente recordar en qué consisten cada una de las ramas del Derecho que anteceden al Derecho Fiscal en la jerarquía correspondiente, y también estudiar a su vez cómo se divide el Derecho Fiscal.

2.1 ¿Qué es el Derecho Fiscal?

Se comenzará mencionando lo que refiere *José Antonio Niño* a la interpretación en el Derecho Fiscal, quien ha comentado lo siguiente de esta

¹ Efraín Moto Salazar, Elementos del Derecho. Ed. Porrúa, 1989.



Clasificación del Derecho Financiero propuesta por el Lic. Sergio Francisco de la Garza, en su libro Derecho Financiero Mexicano

Figura 1. Jerarquía del Derecho Fiscal en las Ramas del Derecho Mexicano

disciplina: "ha prevalecido la doctrina de la autonomía del Derecho Fiscal". El Derecho Fiscal -dice Villegas Basavilbaso- es un derecho autónomo, separado del Derecho Administrativo (conjunto de normas que rigen la organización del Poder Administrativo, Ejecutivo, y la forma de hacer promociones ante dicho poder) ; tiene su sustancia propia, presenta un cuerpo de doctrina homogénea y principios generales que le son exclusivos, cuya extensión le hace acreedor a un tratamiento jurídico especial"...

Rafael Bielsa expone: " En realidad se habla de autonomía, apartándose un poco del sentido etimológico estricto del término, cuando se afirma no que el Derecho Fiscal pueda crear sus propias leyes, principios y reglas, sino que ese derecho, en su conjunto general, se define como un todo orgánico, distinto de las otras ramas del derecho".

El Pleno Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 19 de noviembre de 1940, dijo: " El Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del derecho, con características especiales", y agrega " El Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".

A su vez el *Lic. A. Porras y López* en su tratado ha aportado la siguiente definición: " Se podría definir el Derecho Fiscal diciendo que es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el fisco".

Andrés Serra Rojas, define el Derecho Fiscal diciendo que está constituido, por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el estado para la satisfacción de las necesidades públicas. ²

Bielsa establece que el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regula la actividad jurídica del fisco. ³

Adolfo Arrijo Vizcaíno, después de realizar un estudio sobre diversos conceptos que vierten los tratadistas de Derecho Fiscal, determina que " El Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico tributaria, entendiéndose por ésta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado". ⁴

²Definiciones tomadas del texto Derecho Fiscal Mexicano, autor Gregorio Sánchez León.

³Compendio de Derecho Fiscal, Rafael Bielsa.

⁴Derecho Fiscal , Adolfo Arrijo Vizcaíno.

Emilio Margáin dice que en el Sistema Jurídico Mexicano pueden utilizarse los siguientes sinónimos: Derecho Tributario (usado por italianos), Derecho Impositivo (utilizado por alemanes), o Derecho Financiero; debido a que las disposiciones fiscales en México se aplican no solo a los impuestos o a los tributos en general, sino también a otros ingresos del estado, como los productos y aprovechamientos, es decir los ingresos patrimoniales y los no tributarios y que, por tanto, lo correcto es hablar de Derecho Fiscal.⁵

Según el *Lic. Manuel Dublán*, " Entiéndase por Derecho Fiscal, la suma de leyes y principios que tratan del fisco y de todo lo que con él se relaciona".⁶

Para *Raúl Rodríguez Lobato*, " El Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyente".⁷

Según *Sánchez Piña*, " El Derecho Fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".⁸

Giuliani Fonrouge, tratadista argentino, señala que la doctrina italiana habla del Derecho Tributario; la alemana del Derecho Impositivo y la francesa del Derecho Fiscal. El propio autor, en su obra *Derecho Financiero*, utiliza como sinónimos Derecho Fiscal y Derecho Tributario. Sin embargo, para nuestra legislación fiscal federal esos vocablos nunca se han utilizado como sinónimos por lo que establecían los Códigos Fiscales de la Federación de 1938 y de 1966 de que los impuestos, derechos y aprovechamientos se regulan por las leyes fiscales respectivas, en su defecto por ese código y supletoriamente por el derecho común; y los productos, ingresos patrimoniales del Estado, se regulan por las indicadas disposiciones, o bien por lo que disponían los contratos o concesiones respectivas. Si los aprovechamientos que comprendían a ingresos tributarios y no tributarios, y los productos, que entonces aludían a los ingresos patrimoniales, se regulaban por lo que establecía el Código Fiscal, según el precepto mencionado, teníamos que concluir que debíamos hablar de Derecho Fiscal y no de un Derecho Tributario.

El Código Fiscal alude en una disposición a ingresos no tributarios,

⁵Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Emilio Margáin Manautou.

⁶Curso de Derecho Fiscal, Lic. Manuel Dublán.

⁷Derecho Fiscal, Raúl Rodríguez Lobato.

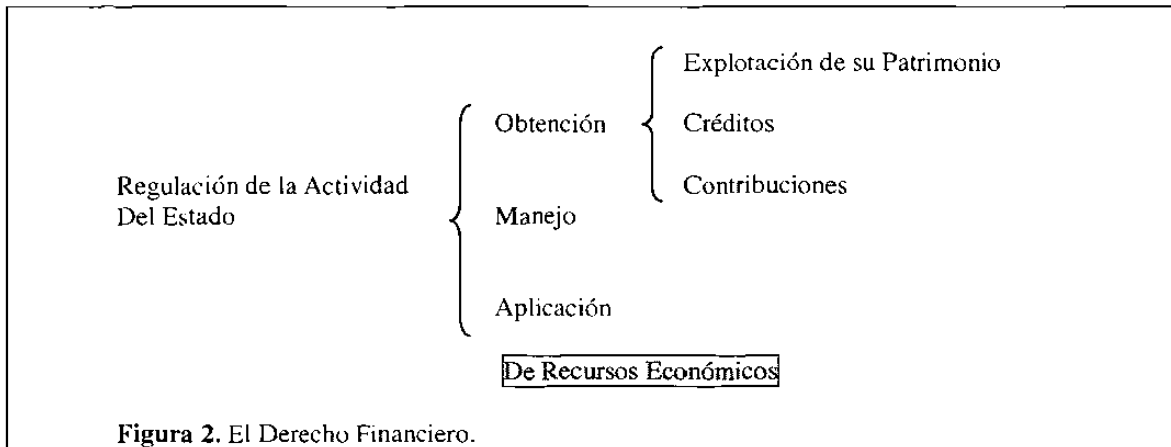
⁸Nociones de Derecho Fiscal, José de Jesús Sánchez Piña.

como son los aprovechamientos que se definen como ".. los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que otorgan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal", y los productos que son ".. las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso o enajenación de bienes del dominio privado".

Por lo tanto para nuestra legislación fiscal sigue siendo más amplio el concepto de derecho fiscal que el de derecho tributario, ya que aquél comprende a éste.

El Lic. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Profesor Titular por Oposición de las materias Derecho Administrativo y Derecho Fiscal, en la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán, UNAM, en su libro Principios de Derecho Tributario, precisa el campo de acción del Derecho Fiscal, y menciona que se debe partir de la materia que lo contiene, y que es el Derecho Financiero.

El Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado; este campo se reduce cuando se quiere tratar el aspecto de la obtención de los recursos que recibe el Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, la aportación voluntaria de distintos sujetos, o por la imposición que establece debido a su poder de imperio (ver figura 2).



El término "fiscal" proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez la palabra "fisco" se deriva de *fiscus*, nombre con el que originalmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal.

Partiendo del origen etimológico de la palabra, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el "fiscus", o "erario", como también se le conoce debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador (fisco) y el del pueblo (erario).

Desde el punto de vista del Derecho Sustantivo, lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones.

Por otra parte, una corriente de tratadistas dentro del campo de las Finanzas Públicas se ha concentrado en el estudio de la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario.

Sin embargo, es costumbre utilizar ambos términos, fiscal y tributario como sinónimos.

2.2 Jerarquía del Derecho Fiscal en las Ramas del Derecho Mexicano

En la Figura 1 se presenta la jerarquía del Derecho Fiscal en México, esta clasificación fue tomada del Texto *Elementos de Derecho* del Lic. *Efraín Moto Salazar*, y específicamente la división y ubicación del Derecho Financiero y Fiscal se incluyó considerando la clasificación que presenta el Lic. *Sergio Francisco de la Garza* en su obra *Derecho Financiero Mexicano*.

Para comprender ampliamente de dónde emana el Derecho Fiscal, a continuación se definen cada una de las ramas que lo anteceden y posteriormente su clasificación.

a) Derecho

Conjunto de leyes, o normas jurídicas, aplicables a la conducta social de los individuos.

b) Derecho Objetivo

Conjunto de leyes que rigen las relaciones de los individuos entre sí, de los individuos con el estado, de éste con aquellos y de los Estados entre sí.

c) Derecho Interno

Normas jurídicas que rigen la organización y constitución del Estado Mexicano y las que rigen las relaciones de los mexicanos.

d) Derecho Interno Público

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones del estado, como ente soberano, con los ciudadanos o con otros Estados.

e) Derecho Financiero

Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas. (Según Puliese, M. Instituciones de Derecho Financiero, p.19).

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina. (Según Giuliani Fonrouge, C.M., Derecho Financiero).

Según Carlos M. Giuliani Fonrouge, el Derecho Financiero se divide en tres ramas:

1) Derecho Presupuestario

Es la parte del derecho financiero que se ocupa del aspecto jurídico que regula las erogaciones necesarias para satisfacer las necesidades generales, los recursos para cubrirlas y el control de las inversiones.

2) Derecho Patrimonial

Trata de la administración del patrimonio del Estado, concibiendo al patrimonio en un sentido particular, diferente del que tiene el derecho civil, más bien, como riqueza estática en cuyo derredor se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento; concepción que incluye por implicancia, el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial.

3) Derecho Fiscal o Tributario

Es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diferentes manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.

A su vez, el Derecho Tributario se divide en las siguientes ramas (figura 3):

Derecho Tributario Sustantivo

Conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo.

Derecho Tributario Formal o Administrativo

Es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos, y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.

Derecho Constitucional Tributario

Es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como coordinan los diversos poderes tributarios que existen en los Estados federales. Determinan los límites temporales y especiales en que se ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes.

Derecho Procesal Tributario

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

Derecho Penal Tributario

Es el conjunto de normas jurídicas que define los hechos ilícitos en materia tributaria. Pueden ser delitos o simples infracciones. Designa también las sanciones que se imponen a los transgresores.

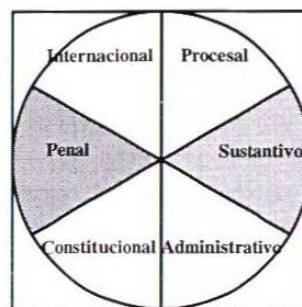


Figura 3. Ramas del Derecho Fiscal

Derecho Internacional Tributario

Está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.

2.3 Características del Derecho Fiscal

El Lic. Emilio Margáin, en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, hace referencia a que existen ciertas características del Derecho Fiscal que lo independizan como una rama más del Derecho, las cuales se mencionan a continuación:

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria. Es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue en que aquí el sujeto activo siempre es el Estado y el objeto siempre es un dar.
- b) Los caracteres de la responsabilidad. El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) El procedimiento económico coactivo. La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.
- d) La figura jurídica de la exención. Es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas.
- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.

Estas son características propias del Derecho Fiscal, sin embargo, dentro de las disposiciones que integran esta rama, existen mucha terminología que obliga al estudioso a acudir al campo jurídico del Derecho Común para tener la capacidad de interpretar y aplicar correctamente las normas jurídicas. No solo al Derecho Común se debe acudir, sino también es necesario considerar lo que establece la Economía, la Contabilidad, los Aspectos Tecnológicos, y la Terminología Extranjera.

2.4 Importancia del Derecho Fiscal

Una de las múltiples funciones que tiene el Estado, como administrador del país, es obtener los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público. Y es el Derecho Fiscal el que regula las relaciones entre el Estado y los ciudadanos en su carácter de contribuyentes, también regula la determinación y recaudación de los ingresos que va a necesitar para sufragar el gasto público.

Y es ésta la importancia principal del Derecho Fiscal: regular cómo el Estado se va a hacer de recursos económicos, y cómo los va aplicar.

Dentro del Poder Ejecutivo, la Secretaría encargada de estas funciones, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien anualmente publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos de la Federación, en la cual dan a conocer los conceptos de ingresos que se van a recaudar, y los rubros en los que se tiene contemplado utilizar esos recursos.

Este trabajo se denomina *Régimen Fiscal de la Inversión Extranjera en México*, en donde los sujetos son los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, y sobre cuyos ingresos se aplica un gravamen, por eso se consideró conveniente iniciar con el estudio de esta rama del Derecho que es el Derecho Fiscal.

CAPITULO 3

EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO Y SU FUNDAMENTO

CONSTITUCIONAL

3.1 Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) existen diversas disposiciones que conforman el marco jurídico constitucional en materia tributaria.

Dentro de estas normas se encuentran aquellas que establecen facultades legislativas de la Federación y de los Estados, otras que se refieren propiamente a la obligación de pagar impuestos; y, por último, las garantías individuales.

El analizar todas estas disposiciones rebasaría la intención de este apartado, enfocado a analizar el fundamento de la obligación tributaria, por ello solo se realizará el análisis del artículo 31 fracc. IV de la Constitución, y de los principios que se derivan de esta disposición.

3.2 Artículo 31 Fracción IV Constitucional

De acuerdo con el texto vigente, el artículo 31 constitucional señala en su fracción IV lo siguiente:

Artículo 31 CPEUM. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. 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.

3.3 Clasificación de las Contribuciones

Es en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación (CFF) en donde se contiene la clasificación y conceptualización de las distintas contribuciones y, señala lo siguiente (figura 1):

Artículo 2 CFF. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contraprestaciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a las contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.

De acuerdo con la clasificación y conceptos anteriores, los impuestos son la especie de contribución más amplia y genérica, pues abarca por excepción, a toda contribución distinta de la que señalan las fracciones II, III y IV del artículo 2.

Tratándose de contribuciones diferentes a los impuestos no existe un régimen particular para extranjeros o no residentes en México, por lo que se analizarán los impuestos.

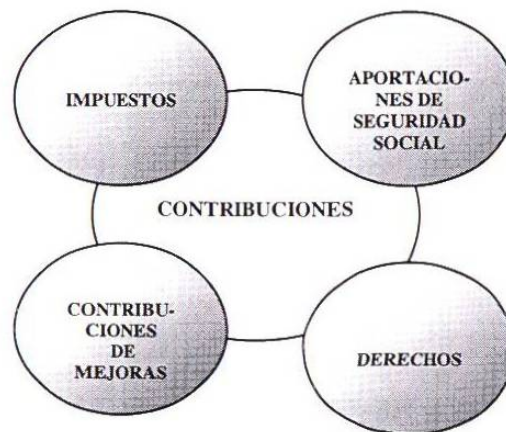


Figura 1. Clasificación de las Contribuciones (Art. 2 CFF).

3.4 Aspectos Importantes de los Impuestos

3.4.1 Origen y Significado de los Impuestos

La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por un sujeto activo de la obligación tributaria.¹

Para Giannini, " el impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso".²

Para Sergio Francisco de la Garza: " El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".³

Según Raúl Rodríguez Lobato: " El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".⁴

De acuerdo a un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, "Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley toma en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto".⁵

Héctor B. Villegas, define a los impuestos dándoles el nombre de tributos, como las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.⁶

¹Gerardo Gil Valdivia, *Impuestos*, Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa 1985.

²AchilleDonatoGiannini, *Instituciones de Derecho Tributario*.

³Sergio F. De la Garza, *Derecho Financiero*.

⁴Sergio Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*.

⁵Amparo Directo 4205/30.Nieves José A. 24 de agosto de 1934. 54 votos. Ponente: Luis M. Calderón. Secretario: A. Magaña.

⁶Mayolo Sánchez Hernández, *Derecho Tributario*.

Viti de Marco, dice que impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de servicios públicos generales.⁶

El Ordenamiento Fiscal Alemán que fue el antecedente de la definición de impuestos que daba tanto nuestro Código Fiscal de la Federación de 1938 como el de 1967, que a su vez constituyen el precedente del Código Tributario Federal en vigor a partir de 1983, los define " como las prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquéllos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación."⁶

Por otra parte el actual *Código Fiscal de la Federación* en su artículo 2 fracc. I dice: " Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

De lo anterior, se puede concluir que los impuestos son contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales, deben ser proporcionales y equitativas a los ingresos que perciben dichas personas, generalmente son en efectivo, y se aportan al Gobierno con la finalidad de utilizar esos recursos económicos para sufragar el gasto público de la nación, por lo que a cambio de su entrega el contribuyente no recibe nada en concreto.

3.4.2 Características de los Impuestos

De la definición de impuestos se derivan una serie de características comentadas por el Lic. Mayolo Sánchez Hernández, en su obra *Derecho Tributario*, y que se mencionan a continuación:

- a) Son contribuciones. Son obligaciones que deben cumplirse de acuerdo al artículo 31 fracc. IV CPEUM.
- b) Deben estar establecidos en ley. Esto obedece al principio de legalidad que debe satisfacer toda contribución y tiene su fundamento en los artículos 31 IV, 71, 72 y 73 CPEUM.
- c) A cargo de personas físicas y morales. El artículo 25 del Código Civil nos define quiénes son personas morales.
- d) Se aplican a quienes se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.
- e) Deben destinarse a satisfacer los gastos públicos.

⁶ Mayolo Sánchez Hernández, *Derecho Tributario*

Por lo que cuando la autoridad exija el pago de un impuesto, éste deberá cumplir con las características antes mencionadas.

3.4.3 Elementos de los impuestos

La existencia de un impuesto origina que surja una relación tributaria, en la cual varios son los elementos que intervienen.⁷

1) Sujeto del impuesto.

Sujeto activo. Según se desprende del artículo 31 fracc. IV CPEUM. La calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son quienes están facultados para recaudar los tributos.

Sujeto pasivo. Es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

2) Objeto del impuesto.

Es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, también se puede decir que ello se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo.

3) Cuota de impuesto.

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en tanto por ciento.

Cuota de derrama, para fijarse, se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye la cuota entre los sujetos pasivos que la soportarán, teniendo en cuenta la base imponible, para que resulte su armonía del todo con sus partes, es demasiado complicada para su utilización y es por ello que está en desuso, y sólo es visible en algunos impuestos sobre planificación urbanística y en las contribuciones de mejoras de bienes inmuebles.

Cuota fija, como su nombre lo indica, es aplicable cuando se señala en la ley una cantidad específica para todas las personas físicas y morales que deben soportarla por unidad tributaria, por el mismo acto, contrato u operación gravable, por ejemplo al hablarse de un 2% o un

⁷ Mayolo Sánchez Hernández. Derecho Tributario. Segunda Edición 1988.

5% sobre su base aplicable a todos los contribuyentes que queden comprendidos en una obligación contributiva, lo cual no tiene mayor problema en su interpretación.

Cuota proporcional, es el porcentaje fijo aplicable a una cuantía determinada de riqueza, según el valor de los bienes o ingresos gravables y que puede ir aumentando paulatinamente en la medida que aumente la base imponible.

Cuota progresiva, es aquella medida o unidad fiscal que aumenta a medida que se eleva la base gravable imponible, se trata de un parámetro previsto en la norma tributaria, que establece un mínimo en cuanto al monto aplicable a los contribuyentes, y que tiene una variación superior en forma escalonada, como consecuencia de los cambios en la riqueza e ingresos de contribuyentes en mayor volumen, valor o porcentaje de la base gravable, visible en impuestos tales como: sobre la renta, sobre tenencia de vehículos, de automóviles nuevos y predial.

Cuota regresiva, es aquella en la que se señala un determinado porcentaje para cierta base del impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base.

Cuota regresiva, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento, y que en cierta forma es una modalidad recomendable en la política tributaria para estimular la producción de bienes y servicios y como consecuencia la riqueza de un país determinado.

4) Tarifa del impuesto.

Son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actor, bienes o servicios gravados, es muy frecuente utilizar esta expresión en los impuestos y derechos aduaneros, relacionados con el comercio exterior.

5) Base del impuesto.

Es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios.

6) Unidad fiscal.

Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso o litraje sobre la que la ley fija una cantidad específica que debe pagarse por concepto del impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente a cada caso concreto.

7) Catastro, registro o padrón fiscal.

Se refiere a las colecciones oficiales de los hechos, antecedentes o datos que sirven para determinar el objeto, los sujetos y la base del impuesto, es una manera de controlar toda clase de obligaciones contributivas y que surgen desde el momento en que se da de alta ante la oficina fiscal un contribuyente como persona física o moral.

8) La fecha o período de pago.

Es variable y diversificada, ya que no hay uniformidad para todos los casos.

9) La forma de pago.

Por regla general es en dinero.

10) Exenciones del impuesto.

Se refiere a los supuestos de las personas físicas y morales que están liberadas del pago de la obligación contributiva, por razones económicas, sociales o políticas, y que tienden a proteger su economía, en vista de sus bajos ingresos, escaso valor de sus bienes, o cuando se pretende proteger e impulsar ciertas actividades de los sectores más desprotegidos de la población, como es el caso de los agricultores, artesanos, etc.

3.4.4 Efectos de los Impuestos

Los efectos de los impuestos, se refieren a las consecuencias que se engendran, con motivo de su establecimiento, nacimiento, determinación, pago, evasión y exigibilidad, en relación con el fisco, sujetos pasivos y terceras personas vinculadas con la obligación tributaria.

En la Doctrina del Derecho Fiscal se habla de los efectos de los impuestos que se pagan, y de los que no se pagan, al respecto el Lic. Narciso Sánchez Gómez en su obra Derecho Fiscal Mexicano nos comenta lo siguiente:

Efectos de los impuestos que se pagan:

- a) La *repercusión*, es un fenómeno imperante en el pago de los indirectos, como es el caso del IVA y del impuesto especial sobre producción y servicios, y se refiere a la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo y en terceras personas que ven afectada su economía con el impacto del tributo.

- b) La *difusión*, sus consecuencias se registran en todas las personas físicas y morales que realizan el desembolso por el pago de un impuesto. Y ello se configura después de registrarse la incidencia sobre el pagador del gravamen, pues ha sufrido una disminución de su renta o capital, y por consiguiente, de su capacidad de compra, esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o los comprará en menor cantidad, en eso estriba la difusión.
- c) La *utilización del desgravamiento*, se presenta cuando hay supresión de un impuesto o la disminución de las cuotas impositivas, se trata de una medida de política fiscal que tiende a proteger la economía de ciertos sectores de la población, sobre todo de los de más bajos ingresos, y de aquellos tributos relacionados con el consumo de artículos de primera necesidad de la población.
- d) La *absorción del impuesto*. Cuando no se traslada el monto, en especial de los que se conocen como indirectos, el sujeto pasivo lo absorbe, pagando de su propio patrimonio esa obligación contributiva.
- e) La *amortización de los impuestos*, significa que dentro del precio de la mercancía se incluye el tributo, esto es, que el contribuyente carga el gravamen al valor del producto o servicio sin elevar su costo con motivo del impuesto, pues primero baja dicho precio y luego se adiciona esa obligación contributiva sin afectar la economía del consumidor mediante dicha operación.
- f) La *capitalización*, se produce como una modalidad del desgravamiento, al disminuirse las cuotas o tasas de los impuestos o al otorgarse las bonificaciones o subsidios sobre el monto del gravamen, el contribuyente se ve liberado parcial o totalmente de la carga contributiva, ve aumentada la productividad de sus inversiones, ingresos, riquezas o valor de sus bienes, y ello constituye un importante estímulo en todo tipo de actividades económicas.

Efectos de los impuestos que no se pagan:

Estos se refieren a las consecuencias que se producen con la evasión de la obligación tributaria la que puede ser producto de una disposición legal aprovechando sus lagunas o eludiendo el pago del gravamen mediante un procedimiento legal ante las fuertes tasas impositivas; pero también existe la omisión de dicho deber contributivo, contrariando las normas jurídicas respectivas, ya sea por ignorancia, por imposibilidad física, con dolo o con mala fe causándole un perjuicio al fisco en el rubro de ingresos públicos al obstaculizarse la percepción de aquellos impuestos cuya situación jurídica ya se ha producido en la realidad social, esto último es lo que se conoce como evasión ilegal o fraude fiscal.

3.4.5 Clasificación de los Impuestos

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos, a continuación se mencionan las más importantes y generalmente citadas y utilizadas:⁸

a) Directos e Indirectos.

Directos. Son los que inciden sobre las utilidades o rendimientos, por ejemplo, ISR.

Indirectos. Gravan operaciones de consumo, por ejemplo, IVA.

b) Reales y Personales.

Reales. Están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona (física o moral) y una cosa o un bien. Ejemplo, el impuesto predial.

Personales. Gravan los ingresos, utilidades, ganancias, rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia de los diversos tipos de actividades productivas, a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

c) Generales y Especiales.

Generales. Gravan diversas actividades económicas, las que tienen en común ser de la misma naturaleza. Ej. ISR e IVA.

Especiales. Son los que inciden sobre una determinada actividad económica. Ej., derechos por uso de aeropuertos.

d) Específicos y Ad valorem.

Específicos. Son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado.

Ad-valorem. Atienen al valor o precio del propio objeto gravado.

e) Con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Con fines fiscales. Son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.

⁸ Emilio Margán Manautou, Nociones de Política Fiscal.

ELEMENTOS		EFECTOS	CLASIFICACION
SUJETO	OBJETO	REPERCUSION	DIRECTOS E INDIRECTOS
CUOTA	{ DERRAMA / PROGRESIVA	DIFUSION	REALES Y PERSONALES
	{ FIJA / DEGRESIVA		
	{ PROPORCIONAL / REGRESIVA		
TARIFA	BASE	ABSORCION DEL IMPUESTO	ESPECIFICOS Y AD VALOREM
UNIDAD FISCAL	FORMA DE PAGO	AMORTIZACION DE LOS IMPUESTOS	FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES
CATASTRO, REGISTRO O PADRON FISCAL		CAPITALIZACION	ALCABALATORIOS
FECHA O PERIODO DE PAGO	EXENCIONES		FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES

Figura 2. Aspectos importantes de los Impuestos

Con fines extrafiscales. Son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etc.

f) Alcabalatorios.

Son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad. Las principales formas de impuestos alcabalatorios son los siguientes:

1. Impuesto al tránsito.
2. Impuesto de circulación.
3. Impuesto de extracción.
4. Impuesto de introducción.
5. Impuestos diferenciales.

g) De acuerdo de nuestra legislación:

1. Impuestos Federales.
2. Impuestos Estatales.
3. Impuestos Municipales.

3.5 México y la Teoría de Impuestos de Adam Smith

En este punto se realizará un análisis de los principios que Adam Smith menciona en su obra la Riqueza de las Naciones, con respecto a los impuestos, dicho análisis fue tomado de un artículo publicado en internet y elaborado por el C.P. Ignacio Gonzalez Martínez, Socio Director de la firma Ignacio González y Asociados, S.C. (<http://www.offixfiscal.com.mx/articfeb.htm>).

En el año de 1723 (Siglo XVIII) el escocés Adam Smith, personalidad ensimismada, retraída y poco brillante, nace en Glasgow, Escocia, donde hace sus estudios elementales, trasladándose en 1735 a Kirkcaldy. Allí vive cinco años y realiza estudios universitarios con maestros de gran valor que influirían definitivamente en su formación, influencia que se reflejan en su formación enciclopedista.

En 1740 goza de una beca en el Colegio Balliot de Oxford, el cual no satisface sus aspiraciones, como confiesa en el libro V de "La Riqueza", "por ser muy decadente y muy snob el ambiente universitario y con un equipo de malos maestros y los estudiantes menos calificados de las clases altas inglesas", de las cuales Smith sentía cierta discriminación debido a su origen provinciano. Vuelve a Escocia en 1746, donde vive dos años con su madre,

soltero hasta el final, y con quien guarda una relación muy estrecha. Después de ser reconocido por el mundo universitario y de negocios de su tierra natal, escribe el libro originalmente denominado "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", obra catalogada más que un libro, como el sumario de una nueva conciencia europea, y con el que Smith viene a ser el oráculo de los nuevos principios del liberalismo económico y de la abstención estatal frente a un proceso considerado natural y sujeto a leyes.

La idea de lo que hoy se llama desarrollo económico y que en su época fue la "teoría del progreso" es formulada con mucha claridad en esta obra llamada finalmente "Riqueza de las Naciones".

En el libro V de esta obra, capítulo II parte II, Adam Smith se refiere a "De los Tributos", mencionando que existen tres "fondos": la renta, la ganancia y los salarios y que todo "tributo" debe pagarse por alguno de estos tres "fondos" o de todos a la vez, menciona a estos "fondos" como "fuentes de rentas privadas", posteriormente se refiere a las cuatro máximas que deben comprender a todos los "tributos" en general, enunciando lo siguiente:

Justicia:

"I.- Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que goza bajo la protección de aquel Estado. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado antes, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos."

COMENTARIO: Existe una marcada desigualdad en el Impuesto Sobre la Renta mexicano que entre otras situaciones, grava con una tasa de 35% la Utilidad de Personas Morales como tasa fija única y con una tasa máxima de 35% a las Personas Físicas.

Certidumbre:

"II.- El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los

empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables."

COMENTARIO: Se ve claramente que en el Sistema Impositivo Mexicano esta situación referente a la certidumbre y determinación de los impuestos no se manifiesta, puesto que constantemente cambia la forma de determinar los impuestos, y que no es sólo la Ley la que contiene su identificación sino diferentes textos como la Resolución Miscelánea y sus múltiples modificaciones así como el tiempo de pago que en las personas físicas varía ampliamente.

"La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo."

COMENTARIO: Ejemplo claro es la diferencia que se ocasionó en el pago del IMPAC al excluir al Sistema Bancario Mexicano ocasionando posteriormente una reforma a la propia ley para corregir esta situación.

Comodidad:

"III.- Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. "

COMENTARIO: Posiblemente en el I.S.R. se cumplía con la comodidad de pago en tiempo adecuado al contribuyente; pero si consideramos que a excepción de las Sociedades Civiles, el I.S.R. se determina en base a ventas facturadas mas no cobradas, no se cumple con esta máxima; esto ya se corrigió en el I.V.A., pues se debe pagar hasta que se cobre al cliente con las disposiciones vigentes a partir del 2002.

"Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad."

Economía:

"IV.- Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes:

"La primera, si la exacción o cobranza de él requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo."

"La segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionan trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho."

"La tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse en un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella."

COMENTARIO: Los altos impuestos generados por la tasa alta y la ampliación de la base al evitar deducciones o aumentar los ingresos gravables, ocasiona no sólo una mayor defraudación y que el ingreso del erario se reduzca, sino una desleal competencia.

"En cuarto y último lugar, se sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria."

COMENTARIO: Aquí presenta claramente Adam Smith la molesta situación que se vive por los constantes requerimientos de información y de documentación que, en la mayoría de las veces, ya se entregó a la autoridad o no se ha controlado adecuadamente. Hay ocasiones en que a pesar de las aclaraciones hechas con la autoridad, surge la latosa situación de que los empleados de las instituciones no aceptan ningún escrito libre de aclaración importándoles muy poco su tiempo perdido, costo para el pueblo y el tiempo perdido del contribuyente cumplido que desea aclarar la situación.

"De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el Erario y sin beneficio para la Real Hacienda."

"Las cuatro máximas citadas, por su justicia clara y evidente. a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la

mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean los menos gravosas al pueblo según las circunstancias del Estado.

Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres. y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos que se conocen, harán ver cómo en diferentes siglos y países los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto."

Estos puntos muestran las 4 máximas de Adam Smith sobre los principios de los impuestos, que al analizarlas y reflexionar sobre su aplicación al sistema impositivo mexicano, nos permite apreciar que no todas son cumplidas en forma adecuada, lo que provoca malestar entre los contribuyentes cumplidos y que la economía de nuestro país evolucione desfavorablemente debido a todos los cambios en el ámbito gubernamental y político.

Ya para finalizar el capítulo, solo es necesario comentar la importancia de incluir en este proyecto las disposiciones legales y las aportaciones que la Doctrina ha hecho sobre el análisis de los impuestos, ya que son las contribuciones más importantes a que están obligados a pagar los extranjeros que llevan a cabo una inversión en México.

CAPITULO 4

DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

4.1 Aspectos Generales

Es indudable que las relaciones internacionales, entendiéndose por éstas a las que tienen lugar entre dos o más Estados, entre los ciudadanos de ellos o bien, entre gobernante y gobernados que pertenecen a distintos Estados, se han multiplicado; dicha multiplicación se ha dado no sólo en relación al número, sino también en cuanto a sus características y finalidad.

Un lugar preponderante de estas relaciones lo ocupan aquellas de contenido económico, entendiéndose por tales no solo las operaciones comerciales, sino también todas aquellas en las que existe transferencia de servicios o de capitales, ya sean de inversión directa, o de otro tipo de financiamientos.

Ante esta realidad económica que enfrentamos en el orden internacional se presenta otra, de carácter eminentemente nacional; la imposición tributaria por parte de los países que intervienen en aquélla.

Un aspecto fundamental para poder hacer un análisis apropiado de estas cuestiones consiste en la determinación de la jurisdicción impositiva, es decir, encontrar la legitimidad con que se encuentra investido un Estado para imponer un gravamen a las partes que intervienen en una determinada transacción de orden internacional.

4.2 Jurisdicción Impositiva y Armonización Fiscal Internacional

Por lo que hace a la jurisdicción impositiva, si bien es cierto que un Estado se encuentra legitimado para imponer gravámenes que permitan su subsistencia, la legitimación, en concreto, deriva siempre de su legislación y estructura interna jurídica.

Como lo apunta David Tillinghast,¹ la definición de la jurisdicción

¹ David R. Tillinghast, Tax aspects of international Transactions, E.U.A. 1984, citado por Manuel E. Trón.

impositiva es una decisión política como cualquier otra, la cual vendrá determinada por la extensión en la cual se considere justo o prudente sujetar el ingreso de las diversas personas o entidades al ejercicio de un poder gubernamental primario y generalmente oneroso. De esta suerte, si la jurisdicción impositiva proviene de la propia soberanía de un Estado, quedará sujeta a las mismas restricciones para su ejercicio que las que para la soberanía existen, destacando para nuestros fines, la relativa al principio de territorialidad.

Un Estado es soberano dentro de su territorio y, por regla general, el imperio de sus decisiones queda sujeto a la extensión y límites del mismo.

La imposición de gravámenes no escapa a este principio, pues, como afirma el maestro Giuliani Fonrouge, "las leyes financieras tienen vigencia en las tierras, mares y espacio aéreo sometidos a la soberanía del país y al ejercicio de la potestad de legislar (establecimiento de tributos y de cualquier otra norma financiera)".²

La existencia de operaciones internacionales de contenido económico provocará, en la mayor parte de los casos, un conflicto de leyes en el espacio no siempre fácil de resolver, en atención a la complejidad propia de estas operaciones; la cual, en ocasiones, hace prácticamente imposible la determinación de una sola soberanía bajo cuya jurisdicción se hayan realizado los actos jurídicos generadores del gravamen. La consecuencia más grave de este conflicto de leyes lo constituye la doble imposición internacional, es decir, la imposición de dos o más gravámenes por otros tantos países sobre un mismo acto o transacción internacional, tema que se analizará en el siguiente capítulo.

Como en todo conflicto de leyes, existen tres conceptos fundamentales que deberán considerarse para su resolución:³

- El domicilio, que determina la ley aplicable a la persona;
- La competencia de los tribunales, que determina la facultad de establecer derechos y obligaciones; y,
- La ley aplicable al caso concreto.

La definición de cada uno de estos conceptos implicará la necesidad de conjugar o armonizar el contenido de la legislación interna de dos o más países. Las formas para lograr esta armonización pueden ser diversas y enfocarse a reformas legislativas que hagan homogéneas las disposiciones aplicables, o bien, a la creación de instrumentos jurídicos internacionales que contengan normas de conflicto que solucionen el problema.

² Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, Tomo I.

³ Robert Lawrence, International Tax and Estate Planning, citado por Manuel Trón.

Un ejemplo de la armonización fiscal internacional lo constituyen los trabajos que ha realizado la Comunidad Económica Europea (CEE). La necesidad de la armonización fiscal ha sido confirmada por el Consejo de Ministros de la CEE, el cual, al adoptar el plan por etapas para la realización de la unión económica y monetaria (resolución del 22 de marzo de 1971), reconoció que esto no podría realizarse sin una armonización fiscal simultánea.

El caso de la CEE tiene características que lo diferencian substancialmente de la generalidad de los conflictos de leyes en materia fiscal, dadas las estructuras jurídicas y económicas creadas por este grupo de naciones. Las particularidades que presenta el sistema fiscal para la unión económica y monetaria de la CEE son:

- Un impuesto al valor añadido o agregado (IVA), con estructura uniforme y tipos impositivos (tasas) muy próximos, junto con ciertos impuestos especiales al consumo también armonizados;
- Un impuesto a las sociedades con igual estructura y tipos impositivos no muy diferentes; y,
- Un impuesto personal sobre la renta a las personas físicas con la misma estructura.

4.3 ¿Qué es el Derecho Fiscal Internacional?

Está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de la doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, forma de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.⁴

El Derecho Fiscal Internacional es el conjunto de leyes, tratados internacionales y resoluciones judiciales que corresponden a las relaciones internacionales.⁵

En la creación de estas normas han participado desde hace muchos años no sólo los países involucrados, sino también los organismos internacionales, como la extinta Liga de las Naciones, que comenzó en la década de 1920 a trabajar en la elaboración de un tratado o convenio "modelo" que pudieran adoptar los diferentes países entre sí para la solución de conflictos; y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que, a su vez, desarrolló en los últimos años su propio modelo.

⁴Nociones de Derecho Fiscal. José de Jesús Sánchez Piña.

⁵Manuel Trón, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México.

También ha sido importante la labor de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) que se ha ocupado de esta problemática en varios de sus congresos mundiales.

4.4 Objetivos del Derecho Fiscal Internacional y Medios para Alcanzarlos

4.4.1 Objetivos

Se ha comentado que el objetivo o finalidad del Derecho Internacional es únicamente evitar la doble tributación o doble tributación internacional; sin embargo el autor Juan Otero C⁶, afirma que existen otros objetivos para el derecho fiscal internacional como son los siguientes:

- La libre circulación de personas y capitales que provoca estabilización y desarrollo, pleno empleo, equilibrio en las balanzas de pagos, etc.; y,
- La eliminación de la incertidumbre y la arbitrariedad creando un clima de seguridad jurídica que conduzca a la equidad y a la justicia por lo que hace a los aspectos fiscales de las relaciones internacionales.

4.4.2 Medios para Alcanzar los Objetivos del Derecho Fiscal Internacional

Los medios con los que cuenta el Derecho Fiscal Internacional para alcanzar sus objetivos, en opinión de Juan Otero son:

- Reglas definitorias o conceptuales instrumentales: se ocupan de establecer el contenido y alcance de conceptos tales como el domicilio, la residencia, etc.
- Reglas procedimentales: definen los procedimientos a observar en cada caso; y,
- Reglas atributivas o materiales: son las que "determinan qué cantidad de impuestos sobre una determinada renta o sobre una determinada operación va a corresponder a un país y a otro".

Como se puede observar, cuando se llevan a cabo operaciones a nivel internacional, no es suficiente cumplir con las disposiciones que establecen las leyes domésticas, sino que se deben considerar las disposiciones que son reguladas por el Derecho Fiscal Internacional, razón por la cual se incluye este capítulo.

⁶Juan Otero Castelló, Normas Jurisdiccionales, citado por Manuel E. Trón.

CAPITULO 5

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

5.1 Antecedentes Históricos

La única forma práctica y efectiva de evitar la doble tributación internacional consiste en la celebración de convenios o tratados entre los estados involucrados, que contengan mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, logrando una mayor armonía en las relaciones económicas.

Así, los antecedentes históricos en esta materia se remontan hasta los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales. Entre estos casos, encontramos los tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda, y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882; que contuvieron cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones consignatarias a cargas impositivas extraordinarias.

El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia firman un tratado fiscal que, en términos bastante amplios, contempla y regula el problema de la doble tributación y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados entre los siguientes Estados en los años que también se indican: Sajona y Baviera (1903); Prusia y Luxemburgo (1909); Austria y el Estado de Bade (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hesse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913). La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia, en el ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esto dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922) y el de Austria y Alemania (1922).

Ante la proliferación de este tipo de negociaciones, la Sociedad de Naciones (predecesora de los que hoy es la Organización de las Naciones Unidas) estableció en el año de 1923, un Comité de expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación.

El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de impuestos. Posteriormente, en 1928 se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados. En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada. En marzo de 1946, en la ciudad de Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, con el objeto de revisar el Modelo de Tratado en México en 1943. De esta reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una nueva alternativa para la concertación de Tratados de este tipo. En 1963, el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un tercer modelo que, para prevenir la doble tributación internacional, reduce el criterio de imposición en la Fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

A partir de entonces, el proceso de las negociaciones internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia soluciones de carácter multilateral. Es decir, hacia el establecimiento de "Convenios tipo" aplicable simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica; como ha sido el caso del Modelo de Cartagena, adoptado en 1971 por los países del llamado Pacto Andino y de las fórmulas de tratamiento fiscal común, acordadas entre las naciones que integran la Comunidad Económica Europea.

5.2 El Problema de la Doble Tributación

La doble tributación es un proceso perjudicial que se presenta tanto a nivel nacional como internacional.

La doble tributación deriva de que generalmente los fiscos gravan a sus nacionales o residentes, independientemente del país en el cual obtienen sus percepciones, si bien muchas veces se respeta como autoridad tributaria preferente a la del territorio nacional o fuente de origen y como autoridad tributaria residual a la del vínculo nacional o residencial.

Es preciso distinguir la doble tributación de la imposición en cascada, ya que en la primera circunstancia encontramos la presencia de dos fiscos

gravando al mismo sujeto, mientras que en la segunda se trata de un solo fisco y un solo tributo que es cobrado repetidamente.

En esencia, la doble tributación internacional aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial. Desde luego, cada país en el ejercicio de su potestad tributaria como nación independiente, puede gravar, en la forma que más convenga a sus intereses, las transacciones internacionales en las que sus súbditos intervengan; pero tal actitud, aunque de manera inmediata satisfaga propósitos recaudatorios, a la postre encarece y desalienta el comercio exterior.

Cuando, por ejemplo, las operaciones de compraventa, transferencia de tecnología y financiamientos, efectuadas de un país a otro, van a implicar un doble pago de impuestos a la exportación e importación, sobre la renta, al valor agregado y sobre capitales, el margen de utilidad razonable que debe quedar a beneficio de los interesados se reduce a su mínima expresión y en algunos casos se vuelve inexistente.

5.3 Supuestos para que Exista la Doble Tributación Internacional

Los supuestos que deben presentarse en la práctica fiscal y mercantil para que tenga lugar el aludido fenómeno de la doble tributación internacional son:¹

- * Debe tratarse de una operación o transacción que lleve implícito un claro propósito de lucro económico, por ejemplo, compraventa de mercancías, préstamos con interés, transferencias de tecnología, prestación de servicios profesionales, etc.
- * La operación debe celebrarse entre personas, físicas o morales, sujetas a la potestad tributaria de dos estados diferentes.
- * Por consiguiente, debe existir un flujo de bienes y servicios de una nación a otra.
- * Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción, deben constituir objetos fiscalmente gravados en ambas naciones.
- * Ambas naciones deben empeñarse en mantener incólumes sus respectivas potestades recaudatorias sin hacer ningún tipo de concesiones ni otorgar tratamientos fiscales especiales, a pesar de tratarse de una transacción internacional.

¹ Adolfo Arrijoa Vizcaíno. Derecho Fiscal.

* Es decir, finalmente tiene que arribarse al supuesto de que un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, y por ende, colocados bajo diferentes soberanías tributarias, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

Básicamente estos serían los supuestos, que de presentarse, se estaría ante un problema de doble tributación internacional.

5.4 Causas y Efectos de la Doble Tributación

5.4.1 Causas

La causa primaria de la doble o múltiple imposición internacional, la constituye el hecho de que los diversos Estados no respetan en su totalidad los límites existentes al ejercicio de su potestad tributaria, o bien, que parten de interpretaciones diversas de los mismos.

En la opinión de Eduardo Abril A., son dos las causas fundamentales de la doble imposición internacional:²

La primera consiste en la aplicación por parte de los Estados de principios o criterios jurisdiccionales diferentes y la segunda, suponiendo la aplicación de los mismos principios o criterios jurisdiccionales, la distinta definición que se dé a esos criterios o el distinto modo en que se resuelvan los problemas que plantean dichos criterios.

5.4.2 Efectos

La doble tributación trae efectos negativos:

- a) Encarecimiento de bienes y servicios de origen extranjero pero de consumo necesario.
- b) Elevación del costo de los empréstitos y del flujo en general de capitales del exterior, requeridos para programas de inversión y producción.
- c) Obstaculización del suministro de conocimientos tecnológicos indispensables para el desarrollo industrial.
- d) Establecimiento de barreras que dificultan, y que a veces imposibilitan el libre acceso a los mercados internacionales de comercio, de capital y de tecnología.

5.5 Medios Para Evitar la Doble Tributación

Los medios para evitar la doble tributación pueden ser de carácter

²Eduardo Abril. Métodos para evitar la doble imposición internacional. Citado por Manuel Trón.

legislativo, convencional, e inclusive de carácter espontáneo.

Las soluciones legislativas estriban en que las legislaciones buscan adecuarse entre sí para resolver la problemática de la doble tributación, ya sea en las respectivas legislaciones o bien, adoptando una potencial norma internacional vinculativa de dos o más países.

Por su parte, la convención entre dos o más Estados deriva del acuerdo celebrado al efecto entre ellos.

Para México, en los términos del artículo 133 constitucional, en última instancia, los dos medios citados tienen carácter legislativo al incorporarse los tratados internacionales, debidamente requisitados, al orden jurídico nacional.

Ortiz, Sainz y Trón, S.C. hace alusión a los métodos para evitar la doble tributación, clasificándolos en tres grupos:

- a) Unilaterales (establecidos por un Estado en su ámbito territorial de validez).
- b) Bilaterales (entre dos entidades federadas/ entre entidad federal-federación/entre dos federaciones o confederaciones)
- c) Multilaterales (más de dos entidades federadas, entre sí o con la federación/varias federaciones o confederaciones).

La espontaneidad se podría presentar cuando un Estado unilateralmente renuncia a gravar a los no residentes o acredita a los residentes lo que les haya sido retenido en el extranjero.

5.6 Ambito Jurídico Interno y Externo en Materia de Instrumentos Internacionales Para Evitar la Doble Tributación

La materia fiscal en su necesidad de ampliar sus funciones, así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes residentes dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que les permitan ejercer más allá de las fronteras un control que derive en posibles actos de fiscalización.

Los países se han dado a la tarea de celebrar convenios impositivos para evitar la doble tributación. Estos Convenios implican un acuerdo contractual de dos estados los cuales ceden parte de su soberanía o limitan parte de ésta, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas acudir a realizar negocios en un país determinado.

Los convenios tributarios se dividen en:

- a) Internos. Cuando solo se deben observar las disposiciones legales territoriales de los Estados Contratantes, sin necesidad de medir su efecto ante otras autoridades o bien, ante otras políticas impositivas extranjeras.
- b) Externos. Es aquel que toma en consideración que los acuerdos bilaterales a los que llegan las partes contratantes se cumplan, dentro de un ámbito universal y en el que claro está, participan estos Estados Contratantes.

5.6.1 Ambito Interno

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (art.89 fracc. X), se señala que es facultad exclusiva y obligación del Presidente de la República, dirigir la política exterior y celebrar los tratados de carácter internacional. Estos tratados de carácter internacional, deberán invariablemente a la aprobación del Senado de la República, mismo que analiza la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso de la Unión, además deberán abocarse a aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión.

Sin embargo y en relación a la facultad que tienen el Presidente de la República, para la celebración de tratados internacionales, dentro del sistema jurídico mexicano se promulgó la **Ley sobre la Celebración de Tratados**, misma, que tiene por objeto llevar a cabo éstos, así como los actos interinstitucionales en el ámbito internacional.

En base en esta Ley sobre la Celebración de Tratados, se faculta al Presidente de la República otorgar plenos poderes con la finalidad de que una o varias personas representen a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de estos acuerdos.

Una vez que se han llevado a cabo los procedimientos que enmarca nuestra Constitución y el Convenio Tributario que sea publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), constituye un instrumento dentro de la jerarquía que guardan nuestras normas legales y es considerado como parte de la ley suprema de toda la Unión, en virtud de estar de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con las leyes que del Congreso de la Unión emanen.

Una vez que ha sido publicado el convenio fiscal en el mencionado Diario Oficial y el plazo para su vigencia se ha iniciado, en términos de nuestro sistema interno este acuerdo impositivo adquiere obligatoriedad y por lo tanto se deberá observar (siempre y cuando se opte por el tratado). Sin embargo no se debe olvidar que el convenio se debe aplicar en forma limitativa y únicamente a los residentes del estado con el que se haya contratado, ya que

en caso contrario se deben utilizar las leyes internas para fundamentar y motivar los actos que de la autoridad emanen.

Por los que toca a los residentes en territorio nacional, éstos deben observar y aplicar las leyes internas y sólo cuando lleven a cabo actos con residentes en el extranjero, deberán tomar en cuenta el convenio impositivo y siempre que el sujeto demuestre que se encuentra dentro de los supuestos que se señalen en éste (cuando se opte por el tratado).

5.6.2 Ambito Externo

En cuanto al ámbito internacional, los convenios tributarios deberán observar ciertos lineamientos de los cuales se desprenden derechos y obligaciones para los Contratantes. Estos derechos y obligaciones que emanan de la celebración de los tratados son independientes de aquellos supuestos que las leyes internas de los Estados Contratantes respectivamente contemplan.

En el ámbito internacional, el marco de la legalidad se expresa a través del Decreto de Promulgación de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptada el 21 de marzo de 1986 en la ciudad de Viena, Austria.

El Decreto de Promulgación de la Convención de Viena, es aplicable y sólo podrá ser invocado para ejercer un derecho o para que se cumpla una obligación, por los Estados que participen en un tratado y por las organizaciones internacionales y no por otros sujetos pasivos como en materia fiscal serían los residentes y ciudadanos, los residentes en el extranjero o los establecimientos permanentes.

Por otro lado, ante el evento de una controversia que surja o se desprenda de la aplicación o interpretación de un Convenio de doble tributación, los sujetos pasivos a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, podrán en base **al Principio de Procedimiento Amistoso**, presentar su caso ante la autoridad competente del Estado en el cual sean residentes. En base a este principio, no es necesario que se agoten en primer lugar las acciones, procedimientos o soluciones que se contemplan en la legislación interna del Estado que llevó a cabo el acto de imposición que se considera que no está de acuerdo al Convenio tributario.

En caso de que la reclamación no sea resuelta por la autoridad competente de conformidad con los párrafos anteriores, la problemática podrá someterse a un arbitraje, siempre y cuando las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes y el o los contribuyentes así lo acuerden, caso en el cual el o los contribuyentes deberán aceptar por escrito y someterse a la decisión que surja de dicho arbitraje. La decisión que la junta de arbitraje establezca en un caso particular, será obligatoria para ambos Estados. Los

procedimientos se establecerán entre ambos estados a través de un intercambio de notas por vía diplomática.

5.7 Ley Sobre la Celebración de Tratados: Arts. 1 Y 2.

Artículo 1. La presente Ley tiene por objeto la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público. Los acuerdos interinstitucionales solo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.

Artículo 2. Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

- I. Tratado: el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.
- II. Acuerdo interinstitucional: el Convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que se derive o no de un tratado previamente aprobado.

Los problemas de la doble tributación internacional, se han tratado de solucionar a través de la celebración de tratados o convenios entre las naciones o partes contratantes, con la finalidad de fomentar el comercio exterior y la inversión extranjera.

Los tratados internacionales están regidos por la Convención de Viena, ésta regula aspectos extrínsecos del tratado independientemente del contenido que pueda tener, asimismo regula una serie de formalidades que es necesario conocer, y que se exponen en el capítulo siguiente.

CAPITULO 6

LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y SU REGULACION JURIDICA EN EL DERECHO INTERNACIONAL Y MEXICANO

Este capítulo tiene como finalidad conocer cómo se elaboran los tratados internacionales, y qué disposiciones jurídicas los regulan desde el punto de vista internacional y doméstico.

Tradicionalmente, al igual que muchas materias de derecho internacional, la regulación jurídica de los tratados internacionales era a través de normas de la costumbre internacional es decir, se regulaba por normas consuetudinarias con todos los problemas que ello implica. Actualmente, la tendencia del derecho internacional es hacia la codificación del mismo. Ante el problema que presenta la costumbre internacional de definir cuándo se forma, cuándo ha sido rebasada por otra costumbre, cuándo un estado está obligado a cumplir la costumbre, su lenta evolución, etc., la comunidad internacional ha preferido codificar el derecho internacional. Eso es exactamente lo que sucedió con la regulación jurídica de los tratados internacionales, cuando en 1969, se celebra en Viena la llamada Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados (Convención de Viena) que codificó las normas consuetudinarias en materia de tratados internacionales y entró en vigor en 1980.¹

En nuestro derecho interno, los instrumentos jurídicos que regulan directamente los tratados internacionales se limitan a 6 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a la Ley sobre la Celebración de Tratados.

En este apartado, se tratará primero lo que establece el Derecho Internacional y posteriormente el Derecho Interno.

Pero se iniciará comentando el concepto de Tratado Internacional, conforme a la Convención de Viena.

6.1 Concepto y características de Tratado Internacional en el Derecho Internacional

6.1.1 Concepto

¹ Efraim Moto Salazar, Elementos del Derecho.

El artículo 2 de la Convención de Viena define a los tratados internacionales como:

Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

6.1.2 Características de los Tratados Internacionales

De acuerdo a la definición, los tratados internacionales tienen las siguientes características:

- a. Acuerdo internacional. Es la primera característica, e implica un acuerdo de voluntades entre las partes. Este acuerdo de voluntades debe mostrar la intención de las partes a obligarse jurídicamente mediante el tratado.
- b. Por escrito. En la actualidad es prácticamente imposible imaginar siquiera la existencia de un tratado internacional que no se formalice por escrito, o un tratado verbal. Sin embargo, la forma escrita no es un requisito de existencia o validez del tratado. En caso de que se celebre un tratado verbal, será plenamente legal, con la única salvedad de que no estaría regulado por la Convención de Viena, sino por las normas consuetudinarias aplicables a los tratados internacionales.
- c. Entre estados. Atendiendo a partes, un acuerdo de voluntades a nivel internacional puede presentar varias opciones. En ese sentido puede ser celebrado entre:

Estado- Estado
Estado- Organismo Internacional
Organismo Internacional- Organismo Internacional
Estado- Particular (persona física o moral)
Organismo Internacional- Particular
Particular - Particular

La Convención de Viena se refiere únicamente a tratados celebrados entre estados, no porque únicamente los estados puedan celebrarlos, sino porque únicamente ese tipo de tratados estarán regulados por la Convención. Por lo tanto, los tratados que se celebren entre un estado y algún sujeto atípico de derecho internacional y entre sujetos atípicos, serán tratados no regulados por la Convención de Viena.

- d. Regido por el derecho internacional. Para que un acuerdo de voluntades celebrado entre sujetos de derecho internacional, sea considerado como tratado internacional, necesariamente debe ser regido por las normas de derecho internacional. Si el acuerdo se rige por algún derecho interno,

automáticamente deja de ser un tratado internacional, por más que esté celebrado entre estados.

Un ejemplo de un acuerdo celebrado entre estados y no regido por el derecho internacional, es la compra de un inmueble para ubicar la embajada de un estado en el territorio de otro. Este tipo de acuerdos suele regirse por el derecho interno del estado en donde se ubique el inmueble, dejando de ser un tratado internacional.

- e. Conste en uno o más instrumentos conexos. Se refiere a tratados en donde además del cuerpo principal existen otros documentos conexos (Acuerdos Paralelos).
- f. Cualquiera que sea su denominación particular. Es común que en el ámbito internacional a un acuerdo de voluntades se le denomine de diversas maneras: tratado, convención, acuerdo, protocolo, declaración, etc. Independientemente del nombre que se le de al acuerdo de voluntades, si cumple con los requisitos anteriormente analizados será considerado como tratado internacional regulado por la Convención de Viena.

6.2 Clasificación y Estructura de los Tratados Internacionales

6.2.1 Clasificación

Los tratados internacionales se pueden clasificar de acuerdo a diversos criterios, ya sea por su contenido, por el número de países que lo integran, o por su vigencia:

- a. Por su contenido, los tratados pueden ser económicos, políticos, culturales, comerciales, tecnológicos, etc., admitiéndose desde luego que en un solo tratado se contemplen más de uno de los tipos enunciados.
- b. Por el número de estados partes, los tratados pueden ser bilaterales o multilaterales.
- c. Por el tiempo de su vigencia, los tratados se dividen en tratados- ley y tratados- contrato. Los tratados-ley, son aquellos que tienen una vigencia indefinida. Los tratados-contrato, por su parte, crean una obligación jurídica que se extingue con su cumplimiento. Como ejemplo de los primeros se puede citar al TLC. Como ejemplo de los segundos se puede citar al tratado Torrijos-Carter, cuya finalidad era devolver a la soberanía de Panamá, el Canal de Panamá, y una vez cumplido dicho objeto el tratado dejó de tener vigencia (el objeto se cumplió el 31/12/1999).

6.2.2 Estructura de los Tratados Internacionales

Los tratados internacionales generalmente constan de las siguientes partes: preámbulo; clausulado; lugar, fecha y firmas y; en su caso anexos. En el preámbulo, las partes básicamente exponen los motivos que los llevan al tratado, en donde en ocasiones se encuentra el objeto y fin del propio tratado, siendo también común la inclusión de antecedentes. La segunda y tercera parte, no requieren mayor explicación. En cuanto a los anexos, únicamente cabe reiterar que éstos se consideran parte del tratado, es decir, forman parte integrante del mismo y no son por lo tanto, documentos aislados.

6.3 Principios de Derecho Internacional Aplicables al Derecho de los Tratados Internacionales

Hay en el derecho internacional una serie de principios que rigen el derecho de los tratados. Dichos principios que provienen del derecho consuetudinario, fueron recogidos por la Convención de Viena en su labor de codificar la costumbre internacional existente en materia de tratados internacionales. Y se describen a continuación.

6.3.1 El Consentimiento es la Base la Obligación

Para que un tratado pueda establecer obligaciones a cargo de un estado, es menester que dicho estado manifieste su consentimiento a tales obligaciones. Ello es únicamente para la iniciación de la vigencia del tratado, es decir, para adquirir la obligación. Una vez que la obligación entra en vigor (previo consentimiento del estado), la norma jurídica obtiene vida propia e independiente de la voluntad de los estados.

6.3.2 Principio de *pacta sunt servanda*

En términos del artículo 26 de la Convención de Viena, el sentido de la norma *pacta sunt servanda* es que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellos de buena fe.

6.3.3 Los tratados solo crean obligaciones para las partes

Este principio es colofón de los primeros dos. Es evidente que un estado que no es parte de un tratado y por ende no puede otorgar su consentimiento al mismo, no podrá estar obligado a cumplir con el tratado. Este principio sin embargo, tiene excepciones, que sin generalizar, son aplicables cuando el tratado es indispensable para el mantenimiento de la paz y seguridad internacional. Seara Vazquez ofrece el siguiente ejemplo: en un asunto de desmilitarización en las Islas Aland (decidida en un tratado firmado entre Rusia y otros países), Finlandia sostenía que, por no haber tomado parte de ese tratado, no se creía obligada por él; pero la comisión de juristas reunida en

París en 1920 decidió que ese tratado, a causa de los intereses vitales de otras potencias, envueltos en él, había creado una situación jurídica objetiva y era oponible a terceros estados.

6.4 Proceso de Creación de los Tratados Internacionales.

Según se desprende de la Convención de Viena, se considera que existen cuatro pasos para la creación de un tratado internacional.

6.4.1 Negociación

Durante esta primera fase los estados que pretenden celebrar el tratado internacional, discuten el posible clausulado, así como el contenido y alcance de las cláusulas y del tratado mismo. No hay un formato y mucho menos un término prefijado ni por la Convención de Viena ni por la costumbre internacional para la negociación de un tratado; éstas situaciones desde luego dependen de la complejidad del asunto e incluso del número e intereses de cada estado participante en la negociación.

En las negociaciones, un estado se puede hacer representar de tres maneras, en los términos del artículo 7 de la Convención de Viena: (1) por persona que tenga un poder; (2) se deduzca de la práctica que cierta persona representa al estado aun sin contar con poder o no; (3) en razón de las funciones que ejerce la persona se considera autoridad suficiente para representar al estado (jefes de estado, secretarios de relaciones exteriores, etc.). La forma más común en nuestros días de representar a un estado es a través del otorgamiento de poderes a favor de una persona. Al apoderado se le suele llamar plenipotenciario, por el hecho de que cuenta con plenos poderes en términos del artículo 2 de la convención de Viena. Los poderes plenos son otorgados por la persona competente dentro de un estado (en México es el presidente de la República quien otorga poderes plenos), y otorgan al representante la facultad de realizar cualquier acto relativo a la celebración de un tratado salvo las limitaciones que el propio poder imponga.

6.4.2 Adopción del Texto

Una vez que los estados participantes han concluido con la negociación, proceden con la adopción del texto. La adopción del texto podemos definirla como el acto por medio del cual los estados negociadores de un tratado, aprueban el texto negociado. La adopción del texto se realiza votando a favor o en contra del texto negociado.

La adopción del texto es una figura que cobra importancia especialmente tratándose de tratados multilaterales donde participan un número grande de estados. En un tratado bilateral o multilateral con pocos estados (tres o cuatro),

es común que el texto negociado refleje en buena medida los intereses y aspiraciones más importantes de cada estado. Sin embargo, en un tratado negociado entre 50 estados, lo más probable es que cada estado no haya podido lograr en el cuerpo del tratado reflejar todos sus intereses, habrá tenido que hacer concesiones importantes y habrá cláusulas que no le parezcan adecuadas; pero igualmente habrá logrado negociar la inclusión de algunos puntos que consideraba fundamentales. Es por ello que después de negociar el tratado, llega el momento de sopesar los puntos a favor y en contra del documento negociado. Cada estado deberá considerar si a pesar de los puntos que considere negativos, el texto negociado es conveniente para ese estado.

Los tratados bilaterales por obvias razones deben ser adoptados por unanimidad; los multilaterales se adoptan por dos terceras partes de los estados, salvo que los mismos estados negociadores dispongan otra cosa.

Si el texto no es adoptado, es decir, es rechazado por no recibir la aprobación necesaria conforme a lo antes dispuesto, los estados tendrán que volver a la mesa de negociaciones o de plano desistirse de celebrar el tratado. Cabe mencionar que la adopción del texto de ninguna manera implica que el tratado ya es obligatorio. Lo cual equivale a decir que un estado que adopta el texto, no necesariamente se compromete a aceptarlo en los pasos subsiguientes. Normalmente el plenipotenciario tiene facultades para adoptar el texto a nombre del estado que representa.

6.4.3 Autenticación del Texto

Una vez que se adopta el texto del tratado conforme a lo antes manifestado, las partes proceden a certificarlo como auténtico y definitivo. La autenticación del texto se verifica mediante la firma de los representantes de cada estado en el texto del tratado. Hasta este momento el tratado no es aún obligatorio para los estados participantes, por lo que la firma del tratado implica la obligación de aceptarlo conforme al paso siguiente. El plenipotenciario tiene facultades de darle autenticidad al texto en nombre del estado al que representa.

6.4.4 Manifestación del Consentimiento

Existen según la Convención de Viena, diversas formas para que un estado manifieste su consentimiento a obligarse conforme a un tratado internacional.

Las formas para manifestar el consentimiento que de manera enunciativa establece la Convención de Viena son:

- La firma. Lo común es que los plenipotenciarios no tengan facultades para manifestar el consentimiento de los estados que representan, por lo que la firma de estos en el tratado, no obliga al estado (la firma de

autenticación del texto no obliga al estado). La limitación del plenipotenciario, debe establecerse en el propio poder que se le expida. Sin embargo, podrá haber estados que si permiten a sus representantes manifestar el consentimiento a nombre del estado, entonces la firma tendrá el efecto de servir como medio de autenticación del texto y de manifestación del consentimiento.

Lo común es utilizar la figura de la firma *ad referendum*, que significa que para la manifestación del consentimiento por parte del estado, se requiere la aprobación de los órganos internos del propio estado que conforme a sus leyes internas deban otorgar dicha aprobación (ratificación). También es factible que los estados acuerden que la firma del tratado es después de obtener la ratificación interna por parte del estado, en cuyo caso, la firma posterior a la ratificación será distinta a la firma de autenticación.

- *El canje de instrumentos.* Es el intercambio de documentos entre los representantes de los estados parte del tratado.

- *Ratificación.* Es el método más frecuente utilizado en la actualidad para manifestar el consentimiento de un estado a obligarse conforme a un tratado internacional. Es la notificación que hace un estado a los demás estados negociadores del tratado, de que ha cumplido con los requisitos internos para obligarse conforme al tratado internacional y por ende acepta la obligación.

Después de negociado, aceptado y certificado el texto del tratado, es necesario que el documento sea llevado ante las instancias que conforme al derecho interno deban aprobar que cada estado en particular, se obligue conforme a ese tratado. Así por ejemplo, en México los tratados internacionales deben ser ratificados por el Senado de la República, según lo dispone la Constitución en su artículo 76 fracción I. El simple acto de aprobación por los órganos internos del estado, no obliga al estado internacionalmente, sino que dicha aprobación debe ser comunicada a los demás estados participantes del tratado, comunicación que constituye la ratificación del tratado. Lo que le da obligatoriedad al tratado es el acto de la ratificación.

Las figuras regularmente utilizadas para fines de ratificar los tratados internacionales, son el canje de ratificaciones, la notificación a los estados contratantes o el depósito de las ratificaciones.

- *Adhesión.* Es la inclusión como parte del tratado de un estado ajeno al mismo, generalmente cuando el tratado ya se encuentra en vigor, aunque la adhesión puede realizarse después de la firma del tratado. De acuerdo con el artículo 15 de la Convención de Viena, se requiere que los estados originalmente miembros del tratado acepten la posibilidad de admitir nuevas partes vía adhesión, aceptación que puede manifestarse en el cuerpo mismo del tratado, o ser acordada con posterioridad. Los estados originalmente miembros pueden limitar a su voluntad la

posibilidad de adhesiones, de tal forma que pueden bloquear a ciertos estados en lo específico o permitiendo únicamente la adhesión a estados expresamente señalados. También es posible que la adhesión se realice sobre todo el tratado o únicamente sobre partes del mismo. Igualmente dependerá de las partes si condicionan las adhesiones al tratado tal y como esté o si permiten se realicen negociaciones al respecto con el estado adherente.

6.4.5 El Depósito

El depósito del tratado, en estricto sentido no es un paso independiente para la celebración del tratado, sino que es una de las variantes para la ratificación del tratado. La figura del depósito cobra importancia principalmente en los tratados multilaterales. Los estados nombran a un depositario del tratado, que puede ser un estado, o un funcionario de un organismo internacional. Una de las principales funciones del depositario es recibir las ratificaciones que del tratado hagan los estados negociadores, cuando las partes le hayan asignado al depositario tal función. Además de recibir las notificaciones, el depositario tendrá las siguientes funciones: custodiar el texto original del tratado y los poderes plenos de los representantes; extender copias certificadas del tratado; recibir los instrumentos, notificaciones y comunicaciones relativas al tratado; examinar si las firmas, notificaciones o comunicaciones relativas al tratado cumplen las formalidades necesarias; informar a los demás estados, las notificaciones y comunicaciones relativas al tratado; informar a los demás estados cuando se han recibido el número de ratificaciones necesarias para que el tratado entre en vigor; registrar el tratado ante las Naciones Unidas y; las demás que le asignen las partes en el tratado.

6.4.6 Registro del Tratado ante las Naciones Unidas (ONU)

El registro del tratado tampoco constituye un paso en la creación del tratado internacional. El objetivo del registro es permitir a los interesados invocar el tratado ante los foros de la propia ONU. Un tratado internacional que no se registra, no por ello deja de ser existente y válido, sino que no podrá invocarse ante los foros que conforman la ONU, siendo el más trascendental, la Corte Internacional de Justicia.

6.5 Entrada en Vigor de los Tratados

La entrada en vigor de una tratado internacional, puede presentar diversas variantes según se convenga entre las partes, entre las cuales se encuentran:

- a. Es común que se establezca una fecha específica para la entrada en vigor del tratado. Así por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio del Norte dispuso

- una fecha de entrada en vigor para el 1 de enero de 1994. Ello implica que las ratificaciones debieron realizarse con anterioridad a dicha fecha.
- b. Puede también pactarse, especialmente en tratados multilaterales, que el tratado entrará en vigor una vez que determinado número de estados hayan notificado su ratificación al tratado. La misma convención de Viena dispuso su entrada en vigor, para el trigésimo día a partir de la fecha en que haya sido depositado el trigésimo quinto instrumento de ratificación o adhesión, con lo cual combina la variante del inciso a y la del inciso b. Por ello la convención de Viena que se celebró en 1969, entró en vigor hasta 1980, cuando se cumplió con el requisito por ella mismo establecido. Los estados que ratifiquen o se adhieran a un tratado ya en vigor (como puede ser la Convención de Viena), quedarán obligados a partir de la fecha de su ratificación o adhesión.
 - c. Puede también establecerse que el tratado va entrando en vigor para cada estado según vaya depositando su ratificación al mismo. De tal forma el tratado entrará en vigor técnicamente hablando cuando notifiquen su ratificación dos estados, a los que se irán sumando los estados que vayan haciendo lo propio.
 - d. En caso de que no se establezca disposición respecto a la entrada en vigor del tratado, ello ocurrirá tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los estados negociadores en obligarse por el tratado.

6.6 Efectos de los Tratados y Problemas de Aplicación

6.6.1 Efectos de los Tratados

El efecto fundamental de un tratado es crear entre los estados parte una obligación internacional que les impone determinada conducta positiva o negativa. Es una regla de conducta obligatoria para los estados que los suscriben y ratifican.

Los tratados internacionales a nivel internacional crean una obligación que reglamenta en forma particular la relación entre los estados que lo conforman, es decir, toda proporción guardada, es una regulación similar a la creada por un contrato ya que ambas figuras crean derechos y obligaciones entre las partes. Ese mismo tratado internacional, cuando es llevado al derecho interno, crea una norma de observancia general, es decir, crea una ley.

6.6.2 Problemas de Aplicación

En el apartado sobre la aplicación de los tratados internacionales, la Convención de Viena regula tres aspectos: la irretroactividad de los tratados; el ámbito territorial de los tratados y; la aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia.

- a. Irretroactividad de los tratados internacionales. Salvo que las partes otra cosa dispongan, los tratados internacionales no tienen efectos retroactivos.
- b. En relación al ámbito de aplicación territorial, como regla general susceptible a ser modificada por las partes, los tratados internacionales se aplican en todo el territorio de los estados parte.
- c. En caso de que existan diversos tratados sobre la misma materia, estamos frente a una caso de conflicto entre tratados, que puede ser previsto y solucionado por las partes estableciendo las reglas para ello en alguno de los tratados en conflicto. Así por ejemplo, la Carta de las Naciones Unidas y la propia Convención de Viena reconocen que las obligaciones contraídas en el seno de la Organización de las Naciones Unidas, prevalecen sobre cualquier otro tratado ya sea posterior o anterior. Es decir, la Convención de Viena reconoce la supremacía a las obligaciones contraídas por los estados dentro de la Organización de las Naciones Unidas. Ante la ausencia de una solución establecida en alguno de los tratados en conflicto, las relaciones entre estados parte de un primer tratado, que lo sean también de uno nuevo, se regirán por el principio de que la norma posterior deroga o abroga a la norma anterior. Cuando un estado sea parte de ambos tratados y otro estado sea únicamente de uno de ellos, las relaciones entre estados se regirán conforme al tratado del que ambos sean partes.

6.7 Interpretación de los Tratados Internacionales

La interpretación de un tratado internacional, como de un contrato o de una ley, es tan importante como el instrumento jurídico a interpretarse.

Para la interpretación de un tratado internacional, deben tomarse en cuenta dos situaciones: en primer lugar, si las partes pactaron ya sea dentro del mismo tratado (por ejemplo establecieron definiciones para ciertos términos utilizados), o en un acuerdo *a posteriori* (acuerdos de interpretación) ciertas reglas para la interpretación de un tratado. En ausencia de lo anterior, los principios de interpretación de la Convención de Viena deben aplicarse supletoriamente. El sistema de interpretación de la Convención de Viena contempla la regla general de interpretación y medios de interpretación complementarios.

La regla general establecida en la Convención de Viena es que un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin. Del desglose de esta regla general, la misma se divide en cuatro principios de interpretación: la buena fe; el sentido corriente de los términos; el contexto y; la conformidad con el objeto y fin del tratado.

Además de los cuatro principios de interpretación contenidos en la regla general de interpretación de los tratados internacionales conforme a la Convención de Viena, la propia Convención establece dos medios complementarios de interpretación. Como primer medio complementario, se

encuentran los trabajos preparatorios del tratado, entre los cuales están las negociaciones del tratado que equivalen a acudir al diario de debates cuando se discute una ley por el poder legislativo. El segundo medio complementario lo constituye las circunstancias de celebración del propio tratado, ya que un tratado celebrado hace 20 años no puede ser interpretado de la misma manera, ya que el contexto histórico que la rodea ha evolucionado.

Los medios complementarios únicamente pueden ser utilizados para confirmar la interpretación resultante de emplear la regla general de interpretación o cuando la aplicación de dicha regla general resulte ambigua u oscura o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

6.8 Tratados en Varios Idiomas

La práctica internacional ha evolucionado de la utilización de un idioma único en materia de acuerdos internacionales, hacia el reconocimiento de la igualdad en el valor de todos los idiomas. En un principio se utilizaba como único idioma el latín. Posteriormente, a partir del siglo XVIII comenzó a utilizarse el francés y la versión francesa era la única considerada como auténtica en los tratados multilaterales. Desde comienzos del siglo XIX el inglés adquirió también rango de lengua diplomática. Es común encontrar en nuestros días tratados redactados en varios idiomas. A pesar de que en la redacción de un tratado trabajan expertos traductores y se pone especial empeño en que los términos de una versión a otra coincidan, es prácticamente imposible descartar que puedan surgir diferencias en razón de la interpretación diversa de un concepto de una versión a otra.

Ante un tratado en varios idiomas que presenta controversia por la diferencia en términos, la Convención de Viena resuelve el problema otorgando igual valor a todos los textos, salvo que las partes acuerden darle mayor valor a un texto.

Es común en nuestros días que el inglés sea considerado como el idioma universal, consideración que desde luego tiene un valor práctico y quizá hasta diplomático, pero de ninguna manera jurídico. Es decir, el idioma inglés no tiene más valor legal que cualquier otro.

No obstante los problemas de interpretación que pueden ocasionarse, consideramos que el otorgar igual valor jurídico a todos los idiomas es acertado, partiendo de la base de que el derecho internacional regula relaciones entre iguales. Por tal motivo, si la soberanía de un estado es igual a la de otro, no hay razón para considerar a un idioma jurídicamente superior a otro.

6.9 Requisitos de Validez de los Tratados Internacionales

Tres son los requisitos de validez que deben cumplir un tratado internacional: la capacidad, el consentimiento y el objeto.

Capacidad. Como regla general la capacidad para celebrar tratados internacionales, se deposita en todos aquellos entes que sean considerados como sujetos de derecho internacional. Los sujetos de derecho internacional suelen dividirse en típicos y atípicos, siendo los primeros de ellos los estados y los segundos otras entidades que sin tener la calidad de estados poseen personalidad jurídica internacional.

Consentimiento. El consentimiento de un estado a obligarse conforme a un tratado internacional, debe ser expresado por los órganos de representación competentes del estado.

Objeto. Es el fin último que persiguen las partes contratantes. Por ejemplo, en un tratado de libre comercio, el objeto del tratado es precisamente lograr el libre comercio. El objeto de los tratados internacionales debe ser lícito.

La forma. No es un requisito o elemento de validez de los tratados internacionales.

El registro. La Convención de Viena dispone que los tratados internacionales deberán registrarse ante la Organización de las Naciones Unidas después de su entrada en vigor. Esta disposición de la Convención refleja otra en ese mismo sentido establecida por la Carta de las Naciones Unidas. La propia Carta de las Naciones Unidas dispone que la falta de registro de un tratado, trae por consecuencia el que dicho tratado no podrá ser invocado en alguno de los foros o instancias de las Naciones Unidas, entre ellas la Corte Internacional de Justicia. El registro de un tratado no es un requisito de validez para el mismo, pero si es un requisito de eficacia, ya que al no poder invocar el tratado ante la Corte Internacional de Justicia, equivale a tener un instrumento que ante el juez no es aplicable.

6.10 Nulidad, Terminación y Suspensión de los Tratados Internacionales

6.10.1 Nulidad de los Tratados

La Convención de Viena establece diversas causales que pueden dar origen a la nulidad de tratados internacionales regulados por ella misma.

Causales de invalidación:

- a. Violación de una o norma de derecho interno.
- b. Restricción de los poderes del representante.
- c. Error.
- d. Dolo.
- e. Corrupción del representante.

Causales de nulidad en sentido estricto:

- a. La coacción sobre el representante del estado.
- b. La coacción sobre el estado.
- c. Incompatibilidad con una norma de *jus cogens*.

Las causales de invalidación tienen analogía con la nulidad relativa de nuestro derecho interno, en tanto que las causales de nulidad en sentido estricto la tienen con la nulidad absoluta. En este sentido, las causales de invalidación son convalidables y únicamente las puede invocar el interesado. Por su parte, las causales de nulidad en sentido estricto, las puede invocar cualquier interesado y no son convalidables.

6.10.2 Terminación de los Tratados Internacionales

Las causales de terminación de un tratado internacional son taxativas, pudiendo el tratado sin embargo, ampliar, restringir o modificar las causales establecidas en la propia Convención de Viena. La terminación del tratado puede operar con respecto a todas las partes o con respecto a alguna o algunas de ellas, en este último caso la Convención de Viena lo llama retiro o denuncia del tratado. Algunos tratados internacionales establecen un número mínimo de estados que deben ratificar el tratado, para que este pueda entrar en vigor. Así por ejemplo, la misma Convención de Viena exigió la ratificación de 35 estados para poder entrar en vigor. Si en virtud del retiro de alguno o algunos de los estados parte del tratado, el número de partes en un tratado multilateral llega a ser inferior al necesario para su entrada en vigor, el tratado no termina por tal situación, ya que el requisito es precisamente aplicable para la entrada en vigor del tratado, no así para su vigencia.

Las causales de terminación de tratados internacionales que contempla la Convención de Viena son las siguientes:

- a. Consentimiento de las partes.
- b. Denuncia del tratado (voluntad para retirarse de una de las partes).
- c. Celebración de un tratado posterior.
- d. Violación de un tratado.
- e. Imposibilidad subsiguiente de cumplimiento.
- f. Cambio fundamental en las circunstancias.
- g. Aparición de una nueva norma *jus cogens*.

6.10.3 Suspensión de los Tratados Internacionales

Además de la nulidad y la terminación de los tratados internacionales la Convención de Viena también establece causales para la suspensión del mismo. Al igual que en los dos casos anteriores las causales de suspensión de los tratados internacionales son taxativas, pudiendo las partes agregar, modificar o restringir las causales en el propio tratado. La suspensión exime a las partes del cumplimiento del tratado internacional durante el tiempo que dure la propia suspensión y no afecta de ningún modo las relaciones jurídicas que el

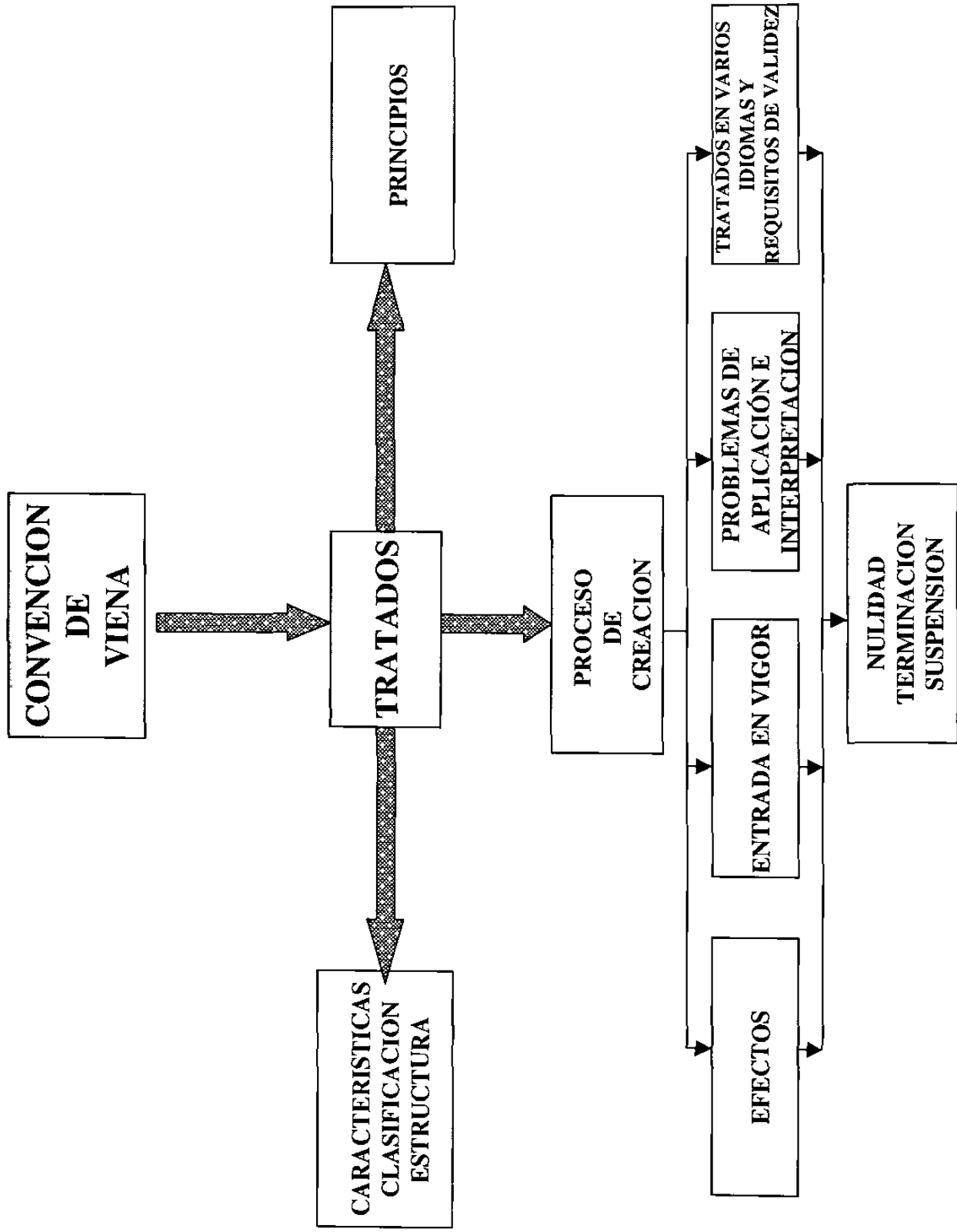


Figura 1. Regulación Internacional de los Tratados

tratado haya establecido entre las partes. En su mayoría las causales de suspensión son las mismas que las de terminación, con la única salvedad de que las primeras extinguen el tratado, en tanto que las segundas únicamente interrumpen temporalmente su aplicación.

Las causales de suspensión que prevé la Convención son las siguientes:

- a. Consentimiento de las partes.
- b. Celebración de tratado posterior.
- c. Violación grave del tratado.
- d. Imposibilidad subsiguiente de cumplimiento.
- e. Cambio fundamental de circunstancias.

Como se puede observar, todas las normas que regulan los aspectos orgánicos y de forma de un tratado internacional emanan de la Convención de Viena. No se hace referencia al contenido del tratado, sino más bien, a los aspectos extrínsecos del mismo (ver figura 1).

6.11 Regulación de los Tratados Internacionales en el Derecho Mexicano

En el ámbito del derecho internacional, el principal instrumento jurídico para regular a los tratados internacionales es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, sin perjuicio de la existencia de normas consuetudinarias que principalmente regulan tratados internacionales no celebrados entre estados. En nuestro derecho interno, los instrumentos jurídicos que regulan directamente a los tratados internacionales se limitan a 6 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y más recientemente a la Ley sobre Celebración de Tratados, que consta de 11 artículos.

Los artículos constitucionales que regulan directamente a los tratados internacionales son por orden de aparición en la Carta Magna: 15, 76 fracción I; 89 fracción X; 104; 117 fracción I y; 133.

6.11.1 Artículos 76 Fracción I y 89 Fracción X de la Constitución

Dichos artículos a la letra disponen:

Artículo 76 CPEUM. Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión.

Artículo 89 CPEUM. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

....

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la

amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales.

De la lectura conjunta de ambos artículos se deducen facultades para el Presidente de la República y para la Cámara de Senadores en materia de tratados internacionales.

- a. De los poderes de la Unión, únicamente el Poder Ejecutivo tiene personalidad jurídica internacional, es decir, sólo a través de dicho poder es susceptible de obligarse jurídicamente a la nación. Ni el Poder Legislativo, ya sea en su conjunto o por conducto de alguna de las cámaras, ni el Poder Judicial, tienen la facultad de obligar al Estado Mexicano.
- b. El artículo 76 fracción I contiene dos facultades a favor del senado, una de "analizar la política exterior y otra de aprobar los tratados internacionales. El artículo 89 contiene dos facultades a favor del Presidente de la República, una de dirigir la política exterior y otra de celebrar tratados internacionales; así mismo, contiene dos obligaciones, una de someter a aprobación del Senado y otra de observar ciertos principios normativos.
- c. El Sistema Constitucional le otorga al Poder Ejecutivo la facultad de dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sin embargo, en un sistema político de división de poderes, el peso de las facultades (política exterior) no son ejercidas de manera omnipotente por algunos de los poderes, sino que las facultades de uno de los poderes encuentran un contrapeso en la facultad de otro.
- d. La facultad de dirección de la política exterior concedida Constitucionalmente a favor del Presidente de la República tiene su contrapeso en la facultad del Senado de analizar esa política exterior. Sin embargo, es claro que esta facultad de análisis no otorga al Senado ninguna personalidad jurídica internacional, ni le otorga posibilidad alguna de modificar la política exterior dictada por el Poder Ejecutivo, razón por la que como contrapeso entre los Poderes de la Unión en materia de política exterior, es muy limitada. La facultad de análisis de la política exterior que se concede constitucionalmente al Senado se limita a criticar, comentar, cuestionar, opinar y en todo caso recomendar sobre la actividad del Ejecutivo en materia de política exterior, pero no les permite en forma alguna participar en la elaboración y conducción de dicha política.
- e. La facultad de celebrar tratados internacionales concedida al titular del Poder Ejecutivo, tiene su contrapeso en la facultad del Senado de aprobar esos mismos tratados. La Constitución otorga al Senado la facultad y no la obligación de aprobar los tratados internacionales que

celebre el Ejecutivo. La distinción es relevante ya que si la aprobación fuera una obligación para el Senado, no se permitiría el rechazar el tratado internacional. Al ser la aprobación una facultad, su interpretación a *contrario sensu* permite al Senado en un momento dado rechazar el tratado, por lo que en este caso concreto, el contrapeso cuando menos jurídicamente hablando es más efectivo. Esta facultad de aprobar o rechazar los tratados internacionales no le otorgan al Senado ninguna personalidad jurídica internacional, ya que es una facultad con efectos internos y corresponderá al propio Poder Ejecutivo notificar internacionalmente la aprobación o desaprobación del tratado por parte del senado. Tampoco otorga esta facultad de aprobación, ninguna autoridad al Senado para modificar los términos del tratado, es decir la aprobación en su totalidad o simplemente se rechaza, mas no puede como ocurre con las leyes aprobarlo haciéndole modificaciones. La razón para no permitir al Senado modificar los términos del tratado es obvia, ya que para alterar el texto del tratado, se requiere la negociación con la o las contrapartes y no una decisión unilateral de alguna de ellas y menos aún cuando esa decisión proviene de alguno de los órganos internos del estado que no tienen facultades de representación internacional del propio estado.

- f. En su función como contrapeso del Ejecutivo en materia de tratados internacionales, el Senado entre otros aspectos deberá revisar los siguientes: a) si en el tratado se han resguardado debidamente los intereses nacionales; b) si las disposiciones del tratado no contravienen la Constitución; c) Si existe desventaja o dificultades graves para el futuro cumplimiento del tratado; d) Si hay equilibrio de prestaciones y contraprestaciones; e) si en el tratado existen disposiciones oscuras o de difícil interpretación; f) si conviene formular algunas reservas; g) si hay o puede haber algunas contradicciones con otro tratado; h) si se reducen las posibilidades de actuar o legislar unilateralmente en el derecho interno y la conveniencia de ello; i) la afectación para las entidades federativas; j) que exista la cláusula de denuncia del tratado, etc.
- g. Ante el planteamiento de un tratado internacional puesto para su análisis y en su caso aprobación, el Senado puede adoptar una de las siguientes posturas: a) aplazar por un período más o menos largo y aun indefinidamente la aprobación del tratado, b) aprobar el tratado, teóricamente después de haber analizado su conveniencia y repercusión interna; c) rechazar el tratado; d) aprobar el tratado con reservas.
- h. La aprobación del tratado a que hace referencia el artículo 76 fracción I, no es lo mismo que la ratificación del tratado. La aprobación es un acto de competencia del Senado para aceptar los términos de un tratado internacional negociado por el Presidente de la República, por le cual se pretende obligar al Estado Mexicano. La ratificación es el acto por el cual el Poder ejecutivo notifica a los demás estados partes

del tratado, que los órganos internos (el Senado) han aprobado la celebración del tratado y por ende, México otorga consentimiento en obligarse conforme al mismo. La iniciación de la vigencia del tratado comenzará a partir de que se ratifica el tratado o en fecha posterior según disponga el propio tratado. Solo a través de la ratificación puede un tratado vincular jurídicamente a nuestro país. No hay ninguna obligación del Ejecutivo de ratificar un tratado aprobado por el Senado.

- i. En el ámbito del derecho interno la aprobación implica que puede procederse a la publicación del tratado en el Diario Oficial de la Federación, hecho lo cual, el tratado será obligatorio en el territorio nacional y podrá en su caso ser oponible frente a los particulares y frente al estado mismo.

6.11.2 Artículo 15 Constitucional.

Este artículo constitucional nos menciona los casos en los que no se autoriza la celebración de tratados:

Artículo 15 CPEUM. No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano.

6.11.3 Artículo 104 Constitucional

La Constitución confiere facultades a los Tribunales de la Federación, para conocer de todas las controversias que se susciten en cuanto al cumplimiento y aplicación de los tratados internacionales.

Artículo 104 CPEUM. Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el estado mexicano. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces o tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal. Las sentencias de primera instancia podrán ser apelables ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado....

6.11.4 Artículo 117 Constitucional

En lo que se refiere a la competencia de las Entidades Federativas, el artículo 117 dispone:

Artículo 117 CPEUM. Los Estados no pueden, en ningún caso:

- I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras.

...

6.11.5 Artículo 133 Constitucional

El artículo 133 de nuestra Carta Magna a la letra dispone:

Artículo 133 CPEUM. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la república, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

El artículo transcrito consta de dos partes: la primera de ellas establece el concepto de la Ley Suprema de toda la Unión, integrada esta por la Constitución, las leyes federales y los tratados internacionales. La segunda parte, ordena a los jueces locales a observar la Ley Suprema a pesar de las disposiciones en contra de sus constituciones o leyes locales.

Al igual que muchos otros, el artículo 133 fue importado de los Estados Unidos y recoge en forma casi textual, el principio de relación entre el derecho interno y el derecho internacional aplicable en la Constitución de los Estados Unidos de América. Pero en este aspecto las constituciones de México y Norteamérica son gramaticalmente similares, pero poseen un alcance, un sentido y una interpretación completamente opuestas.²

De la lectura del artículo 133 Constitucional, se ha dicho tradicionalmente que se deriva la estructura jerárquica de las normas jurídicas en el sistema jurídico mexicano.

La estructura que aparentemente plantea el artículo en cuestión es la siguiente: En la cúspide de las normas jurídicas está la Constitución. Debajo de ésta, en un plano de igualdad, están las leyes federales y los tratados internacionales. Por último dentro de dicha estructura, se encuentran las constituciones y leyes locales. Aunque el 133 no menciona nada al respecto, se colocarían a los reglamentos que expida el Poder Ejecutivo por debajo de las leyes federales y los tratados internacionales, pero por encima de la materia local.

6.11.6 Jerarquía Legal de los Tratados Internacionales

Una Tesis Jurisprudencial respecto a la jerarquía de los Tratados establece:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCION FEDERAL.- Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de

² Jorge Carpizo. Estudios Constitucionales, Ed. Porrúa, UNAM, Quinta Ed. 1996, citado por Rodolfo Walss.

constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre 1999, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.- México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Epoca, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA."

El principio de supremacía constitucional a decir de Jorge Carpizo y Jorge Madrazo,³ se ha establecido en todas las constituciones mexicanas, aunque en algunas, en forma poco clara. En la Constitución de 1857 el principio de supremacía constitucional fue establecido en el artículo 126 que fue tomado literalmente de la Constitución Norteamericana, el cual pasó a ser el artículo 133 de la Constitución de 1917, que aunque fue reformado en 1984 no varió en su sentido, sino sólo en su redacción. La jerarquía de normas se encuentra establecida en el artículo 133 constitucional que debe examinarse en relación con otros artículos 16, 103 y 124, quedando dicha jerarquía en la forma siguiente:

- I. Constitución Federal.
- II. Leyes Constitucionales y Tratados Internacionales
- III. Derecho Federal y Derecho Local.

El derecho no es un conjunto de normas ubicadas en un mismo plano, sino ordenadas de tal forma que una de ellas debe estar por encima de otras, ser su origen, y con la cual no pueden estar en contradicción las demás. En nuestro derecho mexicano el orden jerárquico se encuentra establecido tomando como ley suprema a la Constitución Federal, ubicando en segundo

³ Jorge Carpizo y Jorge Madrazo. Derecho Constitucional Primera Edición, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México DF. 1991.

plano a las leyes federales y tratados internacionales y en un tercer nivel, como órdenes coextensos, el derecho federal y local.

La supremacía constitucional es uno de los principios fundamentales en que se apoya el derecho constitucional mexicano y consiste, por una parte, en que la Constitución ocupa el primer lugar entre todos los demás ordenamientos jurídicos, los cuales deben ajustarse a lo que establece la norma fundamental y por otra, que de acuerdo al principio de legalidad, las autoridades deben realizar sus actos dentro de los límites que ella misma les señala.

La única norma suprema en nuestro país es la Constitución, ni las leyes federales, ni los tratados internacionales lo son, tampoco las autoridades, que se encuentran limitadas en cuanto a sus facultades por la propia Constitución.

Estas opiniones las dan a conocer Carpizo y Madrazo, y realmente es una explicación de lo que establece el artículo 133 constitucional.

En este capítulo se trató lo referente a la regulación de los tratados desde el punto de vista internacional y local. Cuáles son las formalidades que se deben considerar, y cuál es la jerarquía de los mismos en nuestro sistema jurídico. Estos aspectos son de gran importancia, debido que cuando entra en vigor un tratado comercial, hay que considerar además de las disposiciones locales, lo que establece el tratado en lo referente a la operación que se pretende efectuar. Incluso, en el Tratado de Libre Comercio, por ejemplo, la Quinta Parte se denomina "INVERSION, SERVICIOS Y ASUNTOS RELACIONADOS", donde se comentan situaciones como el trato nacional y trato de nación más favorecida. No se profundiza en este aspecto, por no ser el objetivo de este proyecto, pero es importante comentarlo.

Así como existen tratados comerciales, desde el punto de vista fiscal, existen Tratados para Evitar la Doble Tributación, para la elaboración de los mismos, existen tres modelos, que se comentarán en el capítulo siguiente.

CAPITULO 7

MODELOS DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

Los tratados tributarios son el conducto para que a través de un acuerdo de voluntades entre los Estados Contratantes se celebren los Convenios para evitar la doble tributación.

Los convenios impositivos constituyen el medio adecuado para eliminar la doble tributación y en consecuencia, evitar el pago de impuestos indebidos a cargo de las personas físicas y morales que celebren transacciones corporativas y financieras a nivel internacional.

Los mecanismos implementados por los Convenios impositivos para evitar la doble tributación consisten en el acreditamiento o la deducción del gravamen causado y enterado en el extranjero, permitiendo de esta manera, la recuperación del monto del impuesto pagado.

Los Convenios impositivos permiten el equilibrio de las tasas de retención de impuestos, estimulando la competitividad en materia fiscal e impidiendo simultáneamente, que la imposición tributaria constituya un factor que desaliente al capital y a la inversión.

El empleo del término Modelo no debe confundirse con el de tratado y convenio. Modelo es la palabra adecuada para indicar que el documento ha sido preparado por un grupo de expertos con el fin de ser utilizado en términos genéricos por los Estados Contratantes, y una vez que sufre adecuaciones individuales, el modelo pasa a ser el tratado a negociar, y al aprobarse se le denomina convenio.

7.1 Modelos Tributarios

Los modelos sobre doble tributación son un instrumento importante en los sistemas fiscales, que consideran dentro de una configuración de ingresos, aquellos que se obtienen de manera universal. Estos modelos se desarrollan acorde con el crecimiento de las corrientes de inversión de los países desarrollados y de aquellos que no cuentan con una economía similar y buscan la prevención o eliminación de la doble tributación internacional, es decir, la aplicación de impuestos análogos en dos o más Estados a un mismo contribuyente y con respecto a una misma base, cuyos efectos son nocivos para los intercambios de bienes y servicios y para el movimiento de capitales

para el desarrollo de las inversiones internacionales y la circulación de personas.

Los convenios fiscales, incluyen la plena protección de los contribuyentes contra la doble tributación; tienen por objeto impedir la discriminación entre los contribuyentes en la esfera internacional y ofrecer un elemento razonable de seguridad jurídica fiscal, como marco en el que puedan realizarse las operaciones internacionales.

Los modelos de Convenios de doble tributación de uso generalizado, son en primer lugar, el de la Organización de la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y en segundo lugar, el de USA.

Estados Unidos de América en lo individual, participó en forma activa en la estructura tanto del Modelo de las Naciones Unidas, como el desarrollado a través de la OCDE, sin embargo, con el fin de armonizar su sistema impositivo doméstico con los lineamientos de ingreso universal, tomó la postura de elaborar su propio modelo para evitar la doble tributación, mismo que quedó concluido en 1977, siendo revisado en 1981.

7.1.1 Modelo de la Organización de la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

Se publicó en 1963 y se revisó en 1967 y 1977, fue modificado el 1 de septiembre de 1992 y prevé lo relativo a los impuestos sobre ingresos y sobre capital.

La práctica internacional refleja que la mayoría de los países se han inclinado por el Modelo de la OCDE como base para la celebración de sus respectivos acuerdos bilaterales en materia impositiva.

7.1.2 Modelo de las Naciones Unidas (ONU)

El Modelo de la Organización de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación (ONU) surgió con el ánimo de ser un modelo universal, cuya última actualización se verificó el 15 de octubre de 1980.

Sin embargo, el Modelo de la ONU ha sido reducido en su ámbito de aplicación, puesto que actualmente constituye una fuente de antecedentes cuya experiencia ha sido recogida por el Modelo del Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

El Modelo de la ONU reproduce muchas de las disposiciones contenidas en el Modelo de la OCDE. La diferencia es que el Modelo de la ONU hace incapié en gravar la fuente de riqueza más que la residencia y, por esta razón, busca que se firme un tratado fiscal multilateral a escala mundial, el cual logre evitar el fenómeno de la doble tributación.

7.1.3 Modelo de Estados Unidos (USA)

El Modelo de los Estados Unidos de América del Tratado de Impuestos sobre Ingresos (USA) del 16 de junio de 1981, se acoge a los principios sostenidos en los Modelos Impositivos de la ONU y de la OCDE, agregando al mismo tiempo cláusulas que de acuerdo con la política fiscal de dicho país, son necesarias para el desarrollo de las inversiones y transacciones que se lleven a cabo en su territorio o bien, en las que se involucren los sujetos pasivos que tengan el carácter de residentes.

7.2 Estructura de los Tratados Tributarios

Los Convenios tributarios son el vehículo que refleja el acuerdo de voluntades de los Estados Contratantes, mismos que previamente utilizan para estos efectos el esquema de los modelos tributarios (ONU, OCDE, USA), como base de la negociación. Estos modelos tributarios se estructurarán a través de cláusulas.

La instrumentación de las respectivas cláusulas expresa los acuerdos a los que llegan los Estados Contratantes y es a través de éstas, que se determinan los alcances y limitaciones en el ámbito impositivo interno y externo correspondientes a cada una de las autoridades fiscales, por los ingresos generados en las circunscripciones territoriales de ambos Estados.

Las cláusulas de los Convenios impositivos las debemos clasificar, en dos grandes rubros: por un lado, los que agrupan y contemplan aspectos generales de rectoría fiscal y por el otro, la clasificación orientada a los ingresos que se tutelan a través de estos convenios.

7.3 Sujetos, Objeto, Base y Tasa en los Tratados Tributarios

7.3.1 Sujetos

Los sujetos se clasifican en :

Activos: Los Estados que en el convenio de naturaleza fiscal intervienen o sea, son aquellos países que aceptan a través de un tratado tributario y en base a un acuerdo de voluntades de carácter contractual, establecer los lineamientos que permitan determinar y mantener tasas de retención que sean semejantes o en su caso, disposiciones que liberen a los ingresos generados en un Estado Contratante del cumplimiento fiscal a través de efectuar la retención del gravamen.

Son las autoridades fiscales de cada uno de los países que convinieron en el acto para evitar la doble tributación y estas autoridades las debemos calificar como activas.

Pasivos: Son aquellos que detentan la característica de residentes en los Estados Contratantes.

Los sujetos pasivos residentes, podrán ser tanto personas físicas como personas jurídicas y al detentar esta característica, se verán beneficiados en sus actuaciones en el Estado en el que obtienen un ingreso, siempre y cuando sean a su vez considerados residentes en el extranjero.

7.3.2 Objeto

El objeto de los Convenios tributarios se debe dividir en tres grandes aspectos y conforme al orden de importancia que cada uno de ellos merece:

- a) *Control sobre ingreso universal.* Este control es de carácter fiscal y sobre las operaciones que llevan a cabo los residentes de los Estados que en el Convenio intervienen.
- b) *Equilibrio de las tasas impositivas de retención.* En uno de los países contratantes y por lo tanto, eliminar las consecuencias económicas que pudieran afectar la decisión para celebrar un negocio en un Estado determinado.
- c) *Equidad tributaria.* A través de los actos trata de eliminar o atenuar la doble imposición.

7.3.3 Base

Los ingresos o la base para aplicar las tasas de impuesto pueden ser:

Ingresos tutelados. Aquellos a los que el Convenio tributario se refiere en una forma precisa e individual, ya sean en el sentido de permitir al estado Contratante que aplique una tasa de retención por los ingresos generados por el residente en el extranjero o no efectuar retención alguna.

Ingresos no tutelados. Son aquellos que no se encuentran contemplados en una forma precisa e individual en los artículos del Convenio. Estos ingresos tienen una referencia genérica en el apartado que corresponde a Otras rentas.

7.3.4 Tasa

Estas tasas por lo regular se expresan a través de un porcentaje que se aplica sobre el importe bruto del beneficio económico generado en el Estado

Contratante y el cual quien lo obtiene se considera como residente en el extranjero.

7.4 Principios Rectores de los Modelos Tributarios

Existen principios rectores que en términos generales son aceptados entre los países firmantes de los acuerdos, para eliminar o atenuar los efectos de la doble tributación.

Dentro de los principios más importantes y ofreciendo el orden que siguen los modelos tributarios, son los siguientes:

1. Principio de Ahorro.
2. Principio de Fuerza de Atracción.
3. Principio de Punto de Origen.
4. Principio de Presencia Substancial.
5. Principio de Asistencia en el Cobro.
6. Principio de No Discriminación.
7. Principio de Procedimiento Amistoso.

7.4.1 Principio de Ahorro

Es uno de los más comunes y prácticamente se refleja en todos los artículos que conforman un modelo para evitar la doble tributación. Este principio tiene como finalidad que no obstante que los Estados Contratantes sean partícipes de un Convenio para evitar la doble tributación, puedan aplicar su Ley interna sin ninguna limitación ni obstáculo que vaya en contra del acuerdo celebrado con otro Estado Contratante.

En términos generales este principio señala que los Estados contratantes independientemente del Convenio, podrán aplicar de acuerdo con su ley local, los impuestos que juzguen convenientes a sus residentes, ciudadanos o exciudadanos, cuya pérdida de nacionalidad hubiere tenido como propósito la elusión de gravámenes territoriales.

7.4.2 Principio de Fuerza de Atracción

Se desprende del Modelo de las Naciones Unidas y es retomado bajo la misma rigidez por el Modelo de los Estados Unidos de América y con ciertas limitantes en el Modelo OCDE.

Este principio tiene como objeto, ubicar el beneficio impositivo en el Estado Contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente del lugar de la contratación, emisión de la factura o del pago.

Bajo los lineamientos del principio que nos ocupa, en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente se pueden gravar las utilidades atribuibles a los actos o a la actividad del establecimiento permanente. Ese Estado también puede gravar las utilidades derivadas de los bienes del mismo tipo o calidad que son similares a los vendidos por el establecimiento permanente.

El principio de Fuerza de Atracción, se puede presentar en forma:

- a) Parcial: cuando al establecimiento permanente se le atribuyen ventas de la casa matriz de bienes iguales o similares que son vendidos por medio de un establecimiento permanente, aún cuando éste no se haya involucrado en la venta.
- b) Total: Cuando independientemente de la similitud entre los bienes y servicios, se le atribuyen al establecimiento permanente el total de las ventas que realice la casa matriz y en los mismo términos que en el caso anterior, aun cuando este establecimiento no se haya involucrado en la venta.

7.4.3 Principio de Punto de Origen

Este principio se encuentra radicado en los artículos de los modelos que hacen referencia a la limitación de beneficios a los residentes de los Estados contratantes y tiene como finalidad, limitar los beneficios y otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó y que sean residentes del Estado Contratante o tienen nexos comerciales con otro Estado Contratante.

Los modelos tributarios tanto de las Naciones Unidas como de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, no contemplan dentro de sus postulados este principio.

7.4.4 Principio de Presencia Substancial

Está relacionado con las características que los sujetos pasivos adquieren en el ámbito jurídico tributario a nivel internacional.

En un ambiente impositivo interno o sea dentro de un territorio en el que se aplica el principio de residencia para efecto del cumplimiento de la ley doméstica, los contribuyentes en términos genéricos son denominados residentes y en el caso de que lleven a cabo una operación de la cual obtengan ingresos gravados en otro estado, en este otro estado son calificados como residentes del extranjero.

Lo señalado en el párrafo anterior es generalmente aceptado entre los Estados Contratantes, que a través del modelo de la ONU o el Modelo de la OCDE han celebrado convenios tributarios.

El Modelo Americano por su parte, no acepta que un sujeto pasivo sea considerado como residente del extranjero, si éste no demuestra que tiene una presencia substancial en el Estado que celebró un convenio tributario con los Estados Unidos de América.

En el caso de los convenios de doble imposición que bajo los Modelos ONU y OCDE llevan a cabo los estados contratantes, la residencia de los sujetos pasivos se demuestra con la presentación de un documento emitido por la autoridad fiscal de uno de los Estados y una copia de la última declaración el impuesto al ingreso (en México del ISR). Esta copia no siempre es solicitada.

Conforme al Modelo Americano, la residencia del sujeto pasivo se demuestra con documentación, además se deberá probar que el contribuyente lleve a cabo actos de comercio, de industria, entre otros, que tiene proveedores, una contabilidad, que es conocido por terceros o sea, que efectivamente actúa dentro de un marco general y desarrolla una actividad física y activa, no simplemente numérica o documental.

7.4.5 Principio de Asistencia en el Cobro

Es de reciente inclusión en el Modelo OCDE y por lo tanto, no se aprecia en la mayoría de los convenios para evitar la doble tributación que han tomado como base de la negociación bilateral este Modelo. Sin embargo, los Estados que por algún motivo requieren de negociar parte de sus postulados, por lo general optan por incluir este principio.

El objeto que persigue el Principio de Asistencia al Cobro, consiste en que cada Estado Contratante procure recaudar por cuenta del otro Estado, los impuestos de este otro Estado en la medida necesaria para que las exenciones o reducciones de impuestos previstos en este otro Estado por el Convenio sobre doble tributación celebrado, no beneficien a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos.

Los lineamientos de este principio no deben atentar contra la soberanía jurídica de cada uno de los Estados Contratantes, razón por la cual no se debe interpretar en el sentido de imponer al Estado requerido, la obligación de aplicar medios de ejecución que no estén autorizados por las disposiciones legales o reglamentarias de uno u otro de los Estados Contratantes o de tomar medidas contrarias al orden público.

7.4.6 Principio de no Discriminación

Este principio asegura la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares y dispone que un ciudadano de un Estado Contratante no puede estar sujeto a la imposición tributaria o requisitos relacionados en el otro Estado, que sean distintos o más gravosos que los

gravámenes y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias.

7.4.7 Principio de Procedimiento Amistoso

Este principio establece los lineamientos que se deban contemplar, para que las autoridades competentes en los Estados Contratantes cooperen en forma mutua, con el ánimo de resolver las controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de los artículos que forman parte de los Convenios para evitar la doble tributación.

Por lo regular este principio se observa cuando se suscitan actos o conductas que al no ser frecuentes, provocan por desconocimiento la causación de un doble gravamen o el cumplimiento en el pago de un impuesto que no fue previsto en el acuerdo para evitar la doble tributación.

Para efectos de este trabajo, es importante tener el conocimiento de que existen tratados tributarios que tienen como finalidad evitar la doble tributación para los contribuyentes, puesto que este tipo de convenios fomenta la inversión extranjera, al asegurarle al inversionista que los impuestos no van a ser una carga excesiva. Con el afán de conocer los tratados tributarios celebrados por México, se incluyó en el apartado de anexos (Anexo 1), un listado de los mismos.