



361.
71
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON**

**LA INEXISTENTE REGULACION CONSTITUCIONAL
DE LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO Y SU
POSIBLE SOLUCION.**

T E S I S

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a:

PERALTA RODRIGUEZ, DAVID NAVARONE

Asesor: **Dr. Arturo Arriaga Flores**

México, D. F., 1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**DEDICO ESTE
TRABAJO A:**

DIOS

Por la hermosa oportunidad de ser y de estar, y por obsequiarme lo más grandioso de este mundo: la oportunidad de vivir.

A MI MADRE, SILVIA

Por esa lucha, por ese esfuerzo y por esa entrega que me ha tenido. Por esos momentos difíciles y amargos que pasamos juntos. Por las alegrías que me diste. Por tus desvelos y sacrificios, pero por sobre todas las cosas por enseñarse a vivir con amor, a luchar y trabajar por lo que se quiere y se ama. A ti mi más sincero y profundo agradecimiento porque sin ti, este y muchos logros más no tendrían sentido. A ti por darme la vida y enseñarse a vivirla con amor, pasión y respeto. A ti, muchas gracias por ser mi mamá.

A MI PADRE, RENE

Por ser esa persona en quien siempre podré apoyarme, en quien siempre encontraré respaldo y seguridad. Por la responsabilidad que me has inculcado. A ti por darme la oportunidad de ser quien soy y por brindarme todo tu cariño y respeto. Por mostrarme que de los errores se aprende y se aprende para ser mejor, como tu lo has hecho. A ti, por tu esfuerzo, tu paciencia y por todo lo que me has dado solo puedo decirte gracias, muchas gracias papá

**A MIS HERMANOS
IRAZU Y JEZAEI**

Gracias por ser quien son, por compartir conmigo este momento. Gracias por su amor y comprensión. Les deseo todo el éxito del mundo, que se que lo tendrán. Sean que siempre pueden contar conmigo

**A MI FAMILIA Y EN
ESPECIAL A MIS
ABUELOS ROSA Y
LEONARDO Y A MIS
TIAS GLORIA, ELVIA Y
MARI**

Un gracias por el amor que me tienen, por darme su cariño y bondad. Por enseñarme la sencillez y la humildad y a vivir con ellas.

**A LOS QUE SE FUERON,
MIS ABUELOS LUZ Y
ALEJO, MI TIO ALEJO Y
MI PADRINO ANDRES**

Gracias por su amor que me tuvieron, por la oportunidad de conocerlos y de haber aprendido de ustedes,
Gracias.

**A MIS MADRINAS
CHUY, MARTHA Y
NERE; Y A MIS
PADRINOS RICARDO Y
ANDRES**

Gracias por su amor y los consejos que me han dado, sabré aprovecharlos.

A TI ROCIO

Por el amor y la paciencia que me has tenido. Por los momentos felices que me has dado y porque contigo tengo un presente y sueño con un porvenir completamente feliz. Te agradezco por estar aquí y ahora, por llegar a mi vida y por compartir la tuya.
Gracias.

**A MIS AMIGOS,
CARLOS, MARU,
VERO, CARMEN Y A
MI ASESOR DR.
ARTURO**

Gracias por su apoyo y por estar a mi lado.

A TODOS GRACIAS

**“EL TIEMPO ES LO QUE
LE DA SU JUSTO VALOR
A LAS COSAS”**

PRDN

LA INEXISTENTE REGULACION CONSTITUCIONAL DE LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO Y SU POSIBLE SOLUCION

INTRODUCCION

I - ESTADO Y TRIBUTO

I - RELACION ESTADO-TRIBUTO

	2
1 1 - El tributo	2
1 2 - El tributo como Necesidad del Estado	10

2 - ORIGEN DE LAS PRINCIPALES CLASES DE TRIBUTO

	16
2 1 - Tributación Cimentada en el Ingreso	21
2 1 - Tributación Cimentada en el Consumo	28
2 3 - Tributación Cimentada en la Riqueza	33

II - LA DOBLE TRIBUTACION

I - CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACION

	36
1 1 - Denominación	36
1 2 - Orígenes de la Doble Tributación	42
1 3 - Consecuencias de la Doble Tributación	47

2 - AMBITOS DE LA DOBLE TRIBUTACION

	53
2 1 - Sistemas para Determinar la Doble Tributación	53
2 2 - Doble Tributación Interna o Nacional	59
2 3 - Doble Tributación Externa o Internacional	63

3 - MEDIOS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

	68
3 1 - Tratados para Evitar la Doble Tributación	68
3 2 - Diferentes Modelos de Tratados para Prevenir la Doble Tributación	73
3 3 - Tratados de Libre Comercio	76

III - LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

1 - LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN MEXICO	80
1.1 - El Deber Tributario. Artículo 31 Fracción IV Constitucional	80
1.2 - Principales Impuestos en Mexico	97
2 - REGULACION JURIDICA DE LA DOBLE TRIBUTACION	104
2.1 - Inexistencia de la Doble Tribuacion en el Marco Constitucional Mexicano	104
2.2 - Declaracion de Constitucionalidad de la Doble Tribuación por Parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	109
3 - PROPUESTA PERSONAL	112
CONCLUSIONES	114
BIBLIOGRAFIA	116

INTRODUCCION

Hablar sobre temas fiscales representa en estos días una tarea por demás complicada, debido a la gran cantidad de términos que se encuentran dentro de esta materia, aunado a la gran cantidad de disposiciones de carácter técnico que contienen las leyes fiscales para su interpretación.

Para los abogados la materia fiscal no sólo resulta tediosa y difícil por lo arduo del trabajo que requiere el estudio y análisis de los temas fiscales, en gran medida debido a la poca información que se posee en las escuelas de Derecho, sino que se vuelve una materia en la cual los abogados difícilmente entran en su estudio quizá en gran medida por la poca orientación que se tiene sobre la materia, que aunado con el poco material que en el país podemos encontrar sobre la materia, hace de ella una disciplina poco estudiada y la más de la veces rechazada por el alumnado, que ve en ella a una materia más por aprobar dentro de las asignaturas.

Esto es lo que nos orientó a realizar el estudio de lo que en el argot fiscal se le conoce como DOBLE TRIBUTACION, que como su nombre lo indica, es de manera simple y llana un doble pago de impuesto, aunque en el fondo sea una violación de ciertos principios tributario universalmente aceptados y que serán vistos en el desarrollo del trabajo.

Hablar de Doble Tributación en un país donde la mayoría de los habitantes no tienen una cultura política y económica importante y desarrollada, amén de la poca capacidad de las autoridades encargadas de su recaudación y gasto para realizar importantes programas que beneficien e incentiven la inversión y por ende aumenten la recaudación fiscal, hacen que los contribuyentes busquen mecanismos para evitar su pago.

Precisamente por las características socioeconómicas de nuestro país, la Doble Tributación ha encontrado su significación más importante, reduciendo las inversiones en nuestro país y provocando la entrada de capitales llamados especulativos, que al solo temor de inestabilidad o situaciones contrarias a esas inversiones se retiran, dejando como consecuencia, la mayoría de las veces, al país sumido en grandes crisis de magnitudes estratosféricas, con el consecuente costo social que ello implica; bástese recordar la crisis no superada de

Diciembre de 1994, que ocasionó la fuga de capitales y el detenimiento del desarrollo económico del país.

La eliminación de la Doble Tributación, no es la solución a la situación económica que atraviesan los países como el nuestro, pero sí constituyen verdaderos intentos por dar seguridad jurídica y económica a los inversionistas tanto nacionales como extranjeros, seguridad que se traduce en la creación de condiciones propicias para la inversión directa y a largo plazo en nuestro país, lo que al cabo de los años redundará en un mejoramiento económico y social de la población en general.

CAPITULO PRIMERO

ESTADO Y TRIBUTO

1.- RELACION ESTADO-TRIBUTO

1.1.- EL TRIBUTO

1.2.- EL TRIBUTO COMO NECESIDAD DEL ESTADO

2.- ORIGEN DE LAS PRINCIPALES CLASES DE TRIBUTO

2.1.- TRIBUTACION CIMENTADA EN EL INGRESO

2.2.- TRIBUTACION CIMENTADA EN EL CONSUMO

2.3.- TRIBUTACION CIMENTADA EN LA RIQUEZA

I.-RELACION ESTADO-TRIBUTO

I.1.- EL TRIBUTO.

A lo largo de la historia del hombre en sociedad, una de las principales preocupaciones de este es la consecución del bien público, es decir, la obtención de todos aquellos bienes necesarios que le permitan un pleno desarrollo tanto individual como colectivo.

Este desarrollo ha sido obtenido por el hombre si bien no en su totalidad, si de manera aceptable a través de la inversión que realiza para tal fin, desde la especialización que hace de una determinada actividad aumentando con ello la calidad y el valor de la fuerza de trabajo, hasta llegar a establecer pequeños comercios que utilizaron como base de sus transacciones a los metales preciosos (oro, plata, bronce, etc.) y que representó una especie de mercancía moneda, sentando las bases para consolidar de lo que en la actualidad conocemos como propiedad privada, además de que surgieron figuras que al paso del tiempo se volvieron indispensables y permanentes, como lo es el jefe militar, un consejo y una asamblea del pueblo, y que adecuado a nuestras circunstancias vienen a constituir los orígenes de lo que conocemos hoy como gobierno.¹

Al evolucionar el Estado, van surgiendo un cúmulo de necesidades, como la seguridad, la educación, y en general todo aquello que busque conseguir la convivencia pacífica entre los integrantes de él, y que precisan ser cubiertas mediante una inversión pecuniaria, para garantizar que las relaciones entre sus integrantes sean armónicas. Esta erogación pecuniaria, al ser el Estado un conglomerado de seres humanos, corresponde a los propios integrantes del Estado realizarla, con lo que surge la primera acepción referida a lo que hoy entendemos como tributo o impuesto.²

¹ Cit. Engels, Federico. El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado . 15a. Reimpresión. Ediciones Quinto Sol, México, 1990. Págs. 125-126.

² Cit. Iken. Págs. 137-138.

Tributo del latín *tributum* que significa dar¹, es referido a la acción de "Entregar el vasallo al señor, en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas cierta cantidad en dinero o en especie."²

Impuesto que deriva de el verbo latino *imponere*, significa "poner obligación, carga, tributo u otra cosa , /.../" es referido también a "infundir respeto, acobardar, asombrar, espantar, amedrentar, imputar, alamar, estremeecer, atribuir, aplicar, infligir, instruir, enterar, orientar, poner dinero a rédito."³

Tal vez el término tributo nos refleje una obligación supeditada a alguien o a algo (por regla general los gobernados se encuentran supeditados al Estado), lo que se entiende así debido a la relación existente entre el que tributa, es decir, el que hace la erogación y el receptor de esa erogación, estableciéndose una relación de interdependencia entre los gobernados y el Estado.

En la actualidad y dadas las características de las sociedades contemporáneas observamos que se ha considerado al tributo como una necesidad del Estado, que el individuo está obligado a proporcionar debido a la naturaleza del primero, situación que será comentada en posteriores páginas. Toda vez que el tributo es una erogación con carácter obligatorio y que no solo se refiere a una determinada situación ni para un solo objetivo, el tributo ha recibido una gran cantidad de denominaciones y que han sido enfocadas en virtud de la erogación realizada por los individuos, es decir, el Estado necesita de determinadas cantidades para cubrir los costos que origina el mejoramiento del bienestar de los individuos o gobernados y para lo cual establece una serie de contribuciones que dependiendo de la finalidad inmediata o aparente se les ha dado por llamar de determinada manera, pero que en el fondo van encaminadas al mismo fin, esto es, a la consecución del bien colectivo y que como consecuencia se ve reflejado en el bienestar individual. Estas denominaciones se han hecho según hemos observado, con base, principalmente en el fin que buscan obtener con dicha contribución, con

¹ Cit. Quillet "Diccionario Enciclopédico", México, 12a. Edición, Editorial Cumbre S.A., 1981, Tomo XII, Pág. 71

² Idem Pág. 70

³ Alonso Martín, "Ciencia del Lenguaje y Arte del Estilo", Madrid, 5a. Edición, Editorial Aguilar, 1960, Pág. 1238

la consideración de que el fin último que se pretende realizar con todas esas erogaciones, es el que las necesidades colectivas sean cubiertas.

Es cierto que términos como impuesto e imposición han venido a transponer al término tributo, aunque hasta la fecha consideramos que los tratadistas no han logrado establecer una definición concreta y universalmente aceptada de la entrega que hacen los individuos de cierta cantidad de dinero o en especie para cubrir los gastos públicos, por lo que en el presente trabajo usaremos sin distinguir los términos tributo, impuesto e imposición ya que si bien en su definición doctrinal contienen elementos teóricos distintos, en la práctica sirven por igual para señalar las erogaciones hechas por los particulares.

El tributo, como se ha enunciado anteriormente, en su definición más simple es "la erogación que hace un individuo hacia otra persona de la cual es dependiente, siendo esta erogación en dinero o en especie."⁶

En relación a esto, el antecedente más remoto de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en la Edad Media, época en la que se conforman de manera más precisa y sistemática los impuestos, tomando como base los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales de los vasallos o súbditos como compensación por el uso o disfrute de los beneficios de los capitales y de los productos tanto de la tierra como de las industrias.⁷

Como vemos, de la definición anterior se desprende que para que se forme la figura del tributo es necesaria la existencia de una relación de subordinación entre el que realiza la erogación y el que la recibe, entendiendo por subordinado al individuo que se encuentra a un nivel inferior respecto del subordinador en el aspecto social, económico y quizá, moral; perfeccionando esta figura el hecho de realizar una entrega de cierta cantidad de dinero o su equivalente en especie, reflejándose en ésta entrega la subordinación existente entre los sujetos.

Esta relación de subordinación en la que se basa todo tributo o imposición tiene probablemente su origen en el momento en que el hombre se

⁶ Quiñel Op. Cit., Tomo XII, Pág. 70.

Cit. Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 2da. Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1982, Pág. 27.

reunió y se organizó en grupos para lograr alcanzar los benefactores necesarios para su vida, entre ellos la alimentación y la defensa de sus bienes y posesiones así como la seguridad suya y de su familia, surgiendo con ello de manera necesaria la figura de un líder o dirigente y que más tarde constituiría lo que conocemos como gobierno, quienes son los encargados de organizar a los grupos y encaminarlos a la consecución de sus fines.⁸

Al evolucionar estos grupos sociales también fueron evolucionando las necesidades colectivas y por consiguiente la manera de lograr obtener los recursos necesarios para la consecución de sus fines, dando paso a la implantación de sistemas o métodos para obtener esos recursos, acentuándose la relación de subordinación existente entre el que tributa y el que recibe el tributo, y dándose una primera clasificación de los bienes u objetos que se van a afectar con la implantación del tributo⁹, lo que adecuado a las clasificaciones actuales resulta lo que conocemos como bienes muebles e inmuebles, y dependiendo de la relación que existía entre el bien y la persona que lo detenta se puede considerar a la persona como posesionario o como propietario.

Esta clasificación según hemos visto, se dio en diferentes épocas y con diferente denominación pero tomando como base el lugar donde se residía y que era donde abarcaba el área de influencia de los gobernantes, surgiendo así los impuestos territoriales; pero tal denominación sobre los impuestos y la forma en que se obtenían y recaudaban fue variando de acuerdo a las necesidades que surgían con el paso de los años, así tenemos que como nos enuncia Jaque Pirenne, en la época del antiguo Egipto se estableció la recaudación con base en un censo y el cual comprendía en particular "la lista del oro y de los campos", es decir, "los bienes muebles e inmuebles valuados en oro"¹⁰, estableciéndose con esto el antecedente más remoto de lo que ahora conocemos como censos. Otro antecedente inmediato nos lo da la Cultura Griega, que en la época gobernada por Solón se dio "...la introducción del censo de bienes inmuebles como criterio básico para la determinación de los derechos políticos y de las obligaciones de los ciudadanos."¹¹

⁸ Cit Engels, Federico, Op Cit Págs 80-81

⁹ Cit Flores, Zavala, Op Cit Págs 29-31

¹⁰ Pirenne Jacques, "Historia del Antiguo Egipto", Versión Española de Joan Malempuer de Motes, Barcelona, España, Ediciones Oceania, S.A., 1980, Vol I, Pág 99

¹¹ Struve, V.V. "Historia de la Antigua Grecia", 4a Edición, Akal Editor, Madrid, 1981, Pág 198

Así, en su evolución, los impuestos se han adecuado a las necesidades de los Estados y su momento histórico como ejemplo, "...el Imperio Romano entiende al impuesto como un acto soberano que establece el poder central y que va destinado a cubrir los gastos públicos originados principalmente, por el funcionamiento de los servicios públicos y en la defensa del propio Imperio, decayendo tal acepción a medida que se degradaba la organización del Imperio Romano."¹²

Con el transcurso de los años aparecen los feudos con sus señores feudales (Edad Media), y que ya fue mencionado líneas arriba, quienes tienen grandes extensiones de tierra y son autorizados por los monarcas a percibir ellos mismos los impuestos, surgiendo la figura de la renta (lo que actualmente conocemos como Impuesto Sobre la Renta -ISR-) por el derecho de tener y explotar una porción de tierra. Esto hace que los ingresos que obtiene el monarca sean insuficientes para cubrir los gastos que origina su mandato, y este se ve obligado a solicitar cierta cantidad a sus vasallos, constituyendo una donación en favor del monarca y que al paso del tiempo se volvió de manera permanente en una donación anual por parte de la colectividad.¹³

En consecuencia concluimos que dicha donación en un principio se entiende como una ayuda hacia el monarca pero al paso del tiempo se troca en una contribución con carácter obligatorio. Al darse éstos cambios evoluciona el concepto y la justificación del tributo, surgiendo con ésta evolución una serie de teorías que sirvieron para dar justificación a la exacción del impuesto.

Es así como en la adecuación a las necesidades del Estado van surgiendo teorías acerca del tributo, entre las que destacan; la Teoría de la Equivalencia, la cual define al impuesto como el precio de los servicios públicos prestados por el Estado. Esta teoría fue inicialmente sostenida por el cameralista Pufendorf, quien afirmaba que el impuesto era el precio debido por la protección a las vidas y de los patrimonios. Otra teoría es la que contempla al impuesto como el pago de una garantía en favor de la seguridad individual a lo que se le llamó Teoría del Seguro. Una tercera teoría es la que se refiere al impuesto como la cantidad necesaria para cubrir los costos del funcionamiento y explotación del capital nacional. Stuart Mill enuncia que el impuesto es un sacrificio de los particulares hacia los intereses del Estado, aunque el sacrificio,

¹² Pierrenne Jacques, Op Cit Pág 100

¹³ Cit. Flores Zavala, Op Cit Págs 33-34

dice, deberá ser el menor posible, y por último encontramos que surge una teoría que considera al impuesto como un deber jurídico-económico que no admite mayor justificación que la necesidad del propio Estado.¹⁴

Siguiendo con la evolución del tributo y su justificación, llegamos a las teorías de Montesquieu aparecidas en su libro "El Espíritu de las Leyes" de 1748 en el que manifiesta que "Las rentas al Estado son una parte que da cada ciudadano de lo que posee para tener asegurada la otra, o para disfrutarla como le parezca. Para fijar estas rentas se han de tener en cuenta las necesidades del Estado y las de los ciudadanos. Es preciso no exigirle al pueblo que sacrifique sus necesidades reales para necesidades imaginarias del Estado."¹⁵

De igual manera, Adam Smith en su "Ensayo Sobre la Riqueza de las Naciones" de 1776 menciona que los gastos se han de sufragar, en su mayoría, con impuestos de una u otra clase que el pueblo proporcione al Estado o al Soberano a lo que se le denomina Ingresos Públicos, y dando las reglas o principios que rigen a todo impuesto:

"I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal.

"II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario.

"III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.

"IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda."¹⁶

¹⁴ Cit. Flores Zavala. Op. Cit. Págs. 47-52.

¹⁵ Montesquieu, Charles Louis, "Del Espíritu de las Leyes", Versión Castellana de Nicolás Estevanéz. 4a Edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1980, Libro XIII, Pág. 140.

¹⁶ Smith, Adam, "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones". Traducción de Max Lerner, 1a Edición, Fondo de Cultura Económica, México, 1958, Libro V, Págs. 726-727.

Es así como llegamos a las definiciones más modernas del tributo y que comprenden todos los aspectos que se han mencionado con anterioridad pero adecuados a las circunstancias que viven los Estados en la actualidad, patentizando el momento histórico en que se desenvuelven, como lo veremos a continuación.

“Los impuestos son prestaciones materiales que actualmente consisten por lo general en dinero, y que perciben el Estado y las demás corporaciones de derecho público para satisfacer las necesidades colectivas, determinándolos, tanto por lo que se refiere a su cuantía como modalidad, de una manera unilateral y coactiva.”¹⁷, nos dice el Dr. Eheberg.

Gastón Jéze define al impuesto como “...una prestación pecuniaria, percibida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, y sin contraprestación para la cobertura de las cargas públicas.”¹⁸

Margain Manautou manifiesta que “...el impuesto sigue siendo, hoy en día, la principal fuente de ingresos para los países no comunistas y, por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina.”¹⁹, y considera que “... el impuesto se establece para satisfacer el gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingreso no rinden lo suficiente para cubrirlo...”²⁰

Según Einaudi, los impuestos “Son el medio gracias al cual el Estado crea nuevos valores: seguridad, justicia, defensa y grandeza nacional (sic), cultura, sanidad física, unidad de los hombres que viven sobre el suelo de la patria. Gracias al impuesto, el Estado crea el ambiente jurídico y político en el que los hombres pueden trabajar, organizar, inventar, producir.”²¹

“Cantidad en dinero y/o especie que el Estado exige, sin reciprocidad, en virtud de decisión coactiva (ley o decreto).”²², nos dice la enciclopedia Quillet

¹⁷ Von Eheberg, Karl E. *Compendio de Hacienda Pública*. Traducción de Federico Ruiz Koenig. Editorial América, México, 1948, Pág. 78.

¹⁸ Jéze, Gastón. *Principios de Derecho Administrativo*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1985. Pág. 135.

¹⁹ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 4a. Edición, Editorial Universitaria Potosina, México, 1977, Pág. 75.

²⁰ Idem, Pág. 76.

²¹ Einaudi Luigi. *Mitos y Paradajos de la Justicia Tributaria*. Traducción a la 3a. Edición Italiana de Gabriel Solé Villalonga. Ediciones Ariel, Barcelona, 1963, Pág. 282.

²² Quillet Op. Cit. Tomo VII, Pág. 139.

Por todo lo anterior, hemos concluido que debemos entender al tributo como como una necesidad pecuniaria del Estado (real y físicamente existente y palpable en un territorio determinado) y que busca como fin darle la mayor cantidad de benefactores a sus gobernados a través de mecanismos y programas que hagan más comfortable la vida en sociedad y con el menor menoscabo de los intereses particulares de la población.

Los tratadistas contemporáneos han aceptado que el impuesto es una prestación pecuniaria y en ocasiones también en especie (llamese especie a algunos bienes y servicios), percibida de forma autoritaria , definitiva y sin contraprestación alguna por parte del Estado, la cual es exigida tanto a personas físicas como a las morales (dentro de las cuales está el Estado mismo) y que tiene como fin cubrir las necesidades del propio Estado para consigo y para con sus gobernados, justificando así su existencia.

1.2.- EL TRIBUTO COMO NECESIDAD DEL ESTADO

A lo largo de su historia, el Estado ha sido el ente rector de las aspiraciones y necesidades de los individuos que lo integran, es decir, desempeña actividades encaminadas a la obtención de algo, teóricamente la obtención de benefactores para la colectividad, pero esta obtención no se da sino en una reciprocidad, que no igualdad, con respecto a sus subordinados ya que el Estado necesita de ellos (los subordinados) como estos de él (el Estado); de tal manera que ha surgido una interdependencia sencilla de entender pero difícil de mantener.

Para conseguir sus fines, el Estado debe establecer mecanismos a través de los cuales se pueda allegar los medios necesarios para ello, por lo que deberá contar con instrumentos eficaces por medio de los cuales obtenga el capital suficiente que baste a cubrir sus necesidades y los de la colectividad

Es en ese orden de ideas que dentro de las obligaciones y facultades que tiene el Estado está la de recaudar los impuestos que le son necesarios para cumplir con sus fines, siendo tan importante como el Estado mismo ya que para cubrir sus fines necesita de la erogación de ciertas cantidades y que son obtenidas a través de la imposición que hace a sus súbditos según hemos asentado. Porque el Estado, además de necesitar un gobierno, una población, un territorio y una ley que lo rija, necesita cumplimentar los objetivos colectivos para los que fue creado, requiriendo para eso de recursos financieros sin los cuales sería imposible cumplir con sus fines.

Pues bien, como hemos manifestado anteriormente, el Estado necesita allegarse recursos económicos para cubrir sus objetivos, siendo la encargada de establecer los mecanismos necesarios para ello el área que regula la Actividad Financiera del Estado y quien se encarga de realizar los estudios y programas tendientes a allegarle recursos al Estado y canalizarlos a las áreas en donde se van aplicar esos recursos.

Más aún, el Dr. Karl Theodor Von Ebeberg nos define en su "Compendio de Hacienda Pública" que la Economía Financiera es el área encargada de esos estudios al ser "El conjunto de medidas y disposiciones racionales que toman las comunidades públicas a fin de conseguir y administrar

los medios que necesitan para cubrir sus obligaciones”²³. Todo esto con el fin de cubrir los servicios personales, entendiéndose por servicios personales aquellos que se ocasionan por el uso de sus instalaciones (V. Gr. los edificios públicos) y los medios materiales con que cuenta para cubrir sus objetivos colectivos.

Pero el Estado no solo se encarga de establecer y vigilar la obtención de recursos ya que si bien la función del Estado es la de proporcionar servicios públicos a sus gobernados, necesitando para eso de medios económicos y que se promueven a través de tributos como ya se estudió, también lo es que necesita de instancias adecuadas que le permitan hacer una equitativa distribución de esos ingresos económicos salvaguardando un equilibrio económico que es necesario para su subsistencia. Todo esto se hace a través de las instancias que conforman la Actividad Financiera del Estado y que se encuentra comprendida dentro de la Economía Financiera, también denominada Hacienda Pública. Si bien los términos tienden a equipararse su diferenciación es que “en la Economía Financiera se acentúa la parte relativa a la administración y consecución de ingresos, mientras que en la Hacienda Pública se marcan primordialmente la comparación y contraste de ingresos y gastos”²⁴, aunque esta distinción se hace principalmente en la doctrina, porque en la práctica su distinción se nota en la forma y el proceso de obtención de los recursos económicos y su posterior distribución y gasto.

De todo lo anterior podemos razonar que el Estado esta estructurado de forma corporativa o empresarial para cumplir sus fines, pero dada su característica de ente público existen rasgos característicos que lo distinguen de las empresas o corporaciones privadas.

En primer lugar debemos destacar la necesidad que tiene el Estado de allegarse recursos y los mecanismos con que cuenta para ello. Es en este momento cuando entra en actividad una parte muy importante de la estructura del Estado, la Actividad Financiera, que forma parte de la disciplina conocida como Finanzas Públicas.

Existen varios tratadistas que han dado definiciones de lo es la Actividad Financiera del Estado, entre los que destaca Fernando Sainz de Bujanda quen

²³ Von Theberg, Op Cit Pág 11

²⁴ Idem, Pág 12

dice que la Actividad Financiera del Estado es la acción del Estado dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos destinados a el sostenimiento de los servicios públicos.²⁵

De ahí que podamos destacar dos funciones básicas de la Actividad Financiera del Estado²⁶:

A.- La obtención de ingresos por parte del Estado, en donde podemos mencionar que es de vital importancia y debe ser realizada y planeada con sumo cuidado ya que repercute en el desarrollo del ente público como se ha analizado. La forma más importante que tiene el Estado para allegarse recursos es mediante el cobro de los impuestos o tributos, existiendo otros medios pero que no llegan a revestir la importancia que tienen los impuestos para el Estado. Ahora bien, la imposición que hace el Estado a sus gobernados debe entenderse como necesaria, unilateral y obligatoria por consecuencia pero tomando en cuenta la cultura, el orden social, la situación económica nacional, la estructura del Estado y principalmente la capacidad contributiva de los gobernados, sin olvidar los Principios de los Impuestos y que han sido citados anteriormente, porque inciden de manera decisiva en la óptima y exacta obtención de los ingresos que necesita el Estado.

Esta obtención de ingresos debe su importancia a las necesidades que tiene el Estado de cubrir los gastos que tiene para con sus gobernados y para lo cual establece mecanismos tendientes a obtener dichos recursos, contemplándose entonces el surgimiento de nuevas áreas dedicadas al como, cuando y porqué se deben recaudar ciertos impuestos. Es así, como surge la Economía Financiera y que se define como "el conjunto de medidas y disposiciones racionales que toman las comunidades públicas a fin de conseguir y administrar los medios que necesitan para cubrir sus obligaciones"²⁷, también conocida como "Hacienda Pública", aunque cabe hacer la aclaración que el término se refiere más a un aspecto definido de las finanzas de un Estado que a toda la serie de medidas y situaciones contempladas en la Economía Financiera.

²⁵ Somo de Injanda, Fernando, "Hacienda y Derecho", Editorial Interamericana, Buenos Aires, 1978, Pág. 356

²⁶ Cf. Von Echeberg, Op. Cit. Pág. 43

²⁷ Idem, Pág. 11

De la propia definición de la Economía Financiera se desprenden los dos momentos que componen la Actividad Financiera, el momento de obtener los recursos y el momento de distribuirlos entre las necesidades del Estado

Es toda esa serie de medidas y disposiciones de que se vale el Estado para obtener sus recursos lo que compone la primera parte de la Actividad Financiera; y si las medidas tomadas por el Estado revisten una gran importancia debido a que en estas medidas se deben tomar en cuenta todos los factores que influyen en la economía de los contribuyentes, y que miden en su capacidad contributiva, también reviste la misma importancia el uso que se les da a esas contribuciones la administración que tenga el Estado como ente rector de los recursos obtenidos.

B- Administración por parte del Estado de los recursos obtenidos a través de los impuestos es la parte complementaria de la Actividad Financiera consistente en el estudio, planeación e implantación de programas y medidas orientadas a la distribución y gasto de esos recursos en busca de satisfacer las obligaciones inherentes al propio Estado. Pero no basta solo con la obtención y gasto de esos recursos sino que en la justificación de la existencia del Estado se encuentra el de garantizar la convivencia sana y cómoda de sus habitantes para lo cual requiere de planes y estrategias encaminadas a la distribución de los recursos económicos obtenidos de los impuestos, actividad que tiene su origen en la Política Económica ²⁸ del Estado y sus desarrollo en la Actividad Financiera que implementa.

Con base en lo anterior podemos determinar que existen tres fases importantes dentro de la Economía de un Estado, y que justifican y determinan la imposición que se hace por parte del Estado; y esas fases son:

Ia.- El presupuesto.- Que no es otra cosa sino el momento en que un Estado a través de sus órganos encargados para ello determina los gastos y por consiguiente los ingresos necesarios para ser cubiertos en un periodo determinado y que en la actualidad se le denomina ejercicio fiscal ²⁹

²⁸ "Política Económica: Es el conjunto de medidas mediante las cuales el Estado intenta regular el empleo y distribución de los recursos económicos". Chapoy Bontar, *"Problemas Derivados de la Multiple Imposición Internacional"* Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1972, Pág. 9

²⁹ Cf. Von Elzeberg, Op. Cit. Pág. 27

Al respecto Chapoy Bonifaz nos dice que "Constituye una estimación formal de los ingresos y gastos de un periodo futuro..."³⁰

Por lo anterior razonamos que en todos los Estados el presupuesto se determina con base en las características que presenta el propio Estado con respecto a sus contribuyentes y considera a los gastos de acuerdo a las necesidades de cada área en particular, pero con la salvedad de que al realizar sus estimaciones de gastos a futuro muchos de esos gastos están condicionados a la realización de determinada situación o hechos a futuro y que dependen en mucho de la estabilidad del propio Estado, de tal manera que su obtención no siempre se realiza de manera exacta acostumbrándose por tanto a calcular de manera elevada los gastos y considerando un poco abajo los impuestos resultando con ello ciertos márgenes de reserva económica.

2a.- Los Gastos Públicos, que son "todas aquellas erogaciones que hace el Estado a fin de cubrir los servicios públicos a que está obligado, teniendo en cuenta que para la obtención de esos recursos debe haber una justificación en cuanto al destino real de esos ingresos, debiendo comprobar si esos gastos corresponden a la finalidad que persiguen, llegando a la conclusión que los Gastos Públicos son el fin concreto a que se destinan los ingresos del Estado"³¹.

Con el devenir del tiempo podemos ver que estos gastos han aumentado, debido a las ideas políticas y a los cambios sufridos por el Estado así como el aumento de la población y consecuentemente en la obligaciones que esto le representa al Estado, por lo que se ve en la necesidad de aumentar los recursos necesarios para su realización.

Aunado a lo anterior, existe para el Estado la regla económica del "minimax" que consiste en obtener el máximo rendimiento con el mínimo gasto tomando en consideración que sus ingresos principales provienen de imposiciones hechas a sus subordinados y que por consiguiente no debe beneficiar a unos en detrimento de otros.

Otro factor que define a los gastos públicos es la periodicidad con que se realizan, siendo clasificados en ordinarios y extraordinarios. Los ordinarios, como su nombre lo indica son aquellos que se hacen en cada periodo o

³⁰ Chapoy Bonifaz Op Cit Pág. 12

³¹ Von Thiersberg Op Cit Pág. 44

ejercicio fiscal y que no sufren variaciones considerables de un periodo a otro, mientras que los gastos extraordinarios son los que se originan de una manera anormal, irregular e imprevista, existiendo además gastos que se realizan en un periodo más o menos largo.³²

3a.- El tercer momento en la economía de un Estado lo encontramos, por concordancia lógica cuando realiza la captación de los ingresos públicos y los podemos contemplar en dos grandes grupos³³: 1) Los que obtiene de una actividad lucrativa propia (como las ganancias que pudieren obtener o generar las empresas del Estado) y 2) Los que obtiene de manera autoritaria de los particulares (aún el propio Estado en su calidad de ente privado y sujeto a este régimen de derecho), con base en el poder coactivo que tiene y que en la actualidad representa el sustento real y principal de la mayoría de las economías en el mundo. El principal objeto que obtiene el Estado de los particulares es a través de la figura jurídico-impositiva conocida como impuesto (y que ya ha sido explicado páginas atrás), y que se define como una prestación pecuniaria (en ocasiones también en especie; entendiéndose por especie a los bienes y servicios) percibida de una forma autoritaria y sin contraprestación alguna, exigida tanto a personas físicas como a personas morales y que tiene como fin cubrir las necesidades del propio Estado.

Y es justo en este momento cuando se completa el círculo del presupuesto de ingresos y egresos, dando cumplimiento de manera teórica a la Política Económica del Estado realizada a través de su Actividad Financiera y operada por la Administración Financiera del mismo, recalcando con todo lo anterior que la imposición tributaria es una necesidad que tiene el Estado para cubrir las obligaciones que justifican su existencia.

³² Cfr. Flores Zavala, Op. Cit. Pág. 23

³³ Cfr. Von Echeberg, Op. Cit. Pág. 53

2.- ORIGEN DE LAS PRINCIPALES CLASES DE TRIBUTO

Ahora pasaremos al estudio de las bases que toma el Estado para poder allegarse los recursos que necesita en su búsqueda de lograr los satisfactores colectivos que redunden en un bienestar individual de los gobernados, sin que sea un análisis técnico de los elementos que integran las bases para la tributación, sino más bien el entendimiento de los razonamientos que tiene el Estado para la obtención de esos recursos y las áreas o ámbitos materiales en que basa sus tributos, comprendiendo por ámbito material el momento o situación de hecho que es el generador de un cambio económico en la persona (ya sea física o moral) y del cual surge una relación con respecto al Estado.

De acuerdo a lo anterior, debe quedar claro que no se pretende un análisis ni mucho menos una interpretación de las bases o ámbitos de recaudación del Estado, debido a que no es la pretensión de esta investigación. Lo único que se busca es que el lector vaya entendiendo de forma sencilla, consciente y práctica los razonamientos utilizados por el Estado en busca de la obtención del tributo y si acaso surge la duda, recordando que la duda genera conocimiento, nazca la inquietud de avocarse a la búsqueda de más elementos que le permitan un conocimiento más amplio de la materia tributaria y quizá, plantee nuevas formas o elementos que sirvan a la materia.

En todos los Estados modernos o contemporáneos existen normas o reglas que determinan el cobro de un impuesto; estas reglas o normas van encaminadas a encauzar o introducir las situaciones de hecho en que se colocan las personas (físicas o morales) en sus actividades cotidianas dándose con ello la justificación real y tangible para la obtención del impuesto; dicho de otra manera, se busca llegar a la base de hecho y de derecho que el Estado tiene como justificación para exigir el pago de un impuesto o tributo.

Si bien en la actualidad existen una gran cantidad de impuestos que afectan todas las actividades económicas de las personas, estos impuestos se pueden conjuntar en tres grandes grupos o tipos de impuestos de acuerdo a la base con que se obtienen; tomando en consideración el acto realizado por la persona; así tenemos que se clasifica el origen de los impuestos en: Tributación Cimentada en el Ingreso, en el Consumo y en la Riqueza, los cuales serán desglosados más adelante.

Es pertinente antes de entrar a su estudio, el hacer algunos señalamientos con respecto a algunos elementos inherentes a la implantación de un tributo o impuesto.

En la actualidad los impuestos son creados y medidos en su alcance teórico como ya ha sido estudiado, de acuerdo a dos consideraciones elementales:

1 - Las necesidades del Estado, y en donde se contempla a los requerimientos pecuniarios mínimos que requiere el Estado para cumplir con sus fines, y:

2.- La capacidad contributiva de los gobernados, estableciéndose que "la distribución de la carga fiscal debe hacerse de acuerdo con la habilidad para pagar de cada contribuyente, entendiéndose por ésta el bienestar económico o nivel de vida de cada causante".³⁴

También en la creación de los tributos encontramos que el Estado pone especial atención en los efectos que causan los impuestos en la economía de las personas y en el precio de los productos, de lo cual derivan términos como impacto, traslación e incidencia del impuesto, siendo el impacto el efecto que produce en la persona que debe conforme a la ley pagar el impuesto; la traslación se entiende como el mecanismo seguido por la persona obligada por la ley a pagar el impuesto para que obligue a otras personas a pagar tal impuesto, y la incidencia del impuesto es la culminación de la traslación de un impuesto coincidiendo con la persona que efectivamente paga el mismo.³⁵

Existen, además, diversos fenómenos jurídicos y de hecho que inciden directamente en la cantidad a pagar por parte del contribuyente al Estado. Estas medidas son introducidas por el Estado en aras de coadyuvar el peso que recae sobre algunos contribuyentes, y así es como encontramos medidas como la exención que se hace sobre los ingresos u operaciones que normalmente son gravables y que por disposición legal quedan excluidas de su aplicación. Es esta tesitura encontramos a la deducción, que no son sino ciertas cantidades que el contribuyente puede contraponer al pago de impuestos. Existen, además, ciertos porcentajes fijos llamados exclusiones que se aplican a favor del contribuyente cuando este se coloca o cae en la situación prevista por la ley, y

³⁴ Chapov Bantaz, Op Cit. Pág. 15

³⁵ Idem, Págs. 16-17

por último consideraremos a los créditos que son las cifras que pueden restar de la cantidad a pagar; como ejemplo de esto tenemos la acreditación a favor de impuestos pagados con anterioridad.³⁶

Todo lo anterior de ninguna manera es la totalidad de los términos existentes en la materia contributiva, lo que podemos observar de la simple lectura a cualquier tratado de la materia en mención, pero permitirán tener un margen de conocimientos acerca de las situaciones que inciden en el pago de impuestos y que se ven reflejados en la economía de los contribuyentes. Ahora bien, como lo menciona nuestro capítulo, el fin de este es mostrar el origen (no histórico) práctico de las que a nuestro juicio son las principales clases de tributo que percibe el Estado contemporáneo. Esta consideración toma como base el origen del impuesto, es decir, de donde o de quien proviene el pago de ese impuesto.

De la anterior consideración hemos llegado a la conclusión que la principales fuentes de tributo gravadas y que aportan la mayor cantidad de impuestos están cimentadas en el Ingreso, en el Consumo y en la Riqueza. Si bien, los términos e inclusive las fuentes mismas tienden a confundirse, existen entre ellas diferencias que las hacen independientes unas de otras, aunque en el fondo sean consecuencia de las actividades económicas de la gente ya que estas fuentes provienen de "los factores fundamentales de producción y que son la tierra, el trabajo y el capital"³⁷, solo que adecuados a la terminología contributiva contemporánea.

Así tenemos que los impuestos han sido contemplados primordialmente a los factores de producción, por lo que los impuestos que recaen a estos factores son llamados de producto y que no son sino aquellos que pretenden captar la capacidad de prestación de los contribuyentes gravando las distintas categorías o fuentes de producto; entendiendo al producto como el resultado de las partes que integran la renta o el ingreso que procede de fuentes de carácter permanente.³⁸

³⁶ Ibidem, Pág. 18.

³⁷ Eduardo del Río "Ritos. "Economía Para Ignorantes (en Economía)", 1ra Edición, Editorial Posada, S.A. de C.V. México, 1996, Pág. 20.

³⁸ Cit. Von Huebner, Op. Cit. Pág. 110.

Además lo que se grava es el producto neto, con lo que se da cumplimiento al principio económico de justicia, aunque el método utilizado para su recaudación no sea siempre el mismo para todos los productos debido a la diversidad de diferencias entre ellos.

Los inicios de la imposición de producto los encontramos en la Edad Media, basándose primordialmente en los objetos patrimoniales, en especial la tierra. Esta recaudación se llevaba a cabo tomando como base un catastro elaborado por los gobernantes y que tiene una gran difusión durante la época de la Revolución Francesa. En consecuencia se establecen diversos tipos de contribuciones entre las que destacan ¹⁹:

A.- La Contribución Territorial.- Que es un impuesto que grava el producto de las tierras y de los bosques. Es considerado uno de los impuestos más antiguos y de los más importantes en la historia del Estado, su cobro se realiza con base en un catastro.

B.- La Contribución Urbana.- Es el impuesto que grava el producto de los edificios en la ciudad, principalmente los destinados a la habitación y los dedicados a la industria. Aunque muchos tratadistas lo encuadran dentro de las contribuciones territoriales existe una clara diferencia en cuanto que la base gravable lo es el producto efectivo que se obtiene por su uso.

C.- La Contribución Industrial.- Su objeto de imposición lo constituye el producto de la industria.

D.- La Contribución Sobre el Producto del Capital.- Antiguamente se consideraba a este impuesto como el gravamen que se imponía a los propietarios de los capitales dados a préstamo.

E.- La Contribución Sobre el Producto del Trabajo - Esta contribución tiene su objeto impositivo en las utilidades generadas y obtenidas por el trabajo desempeñado.

Si bien estos impuestos no han desaparecido en el ámbito económico, si han cambiado su forma de recaudación y se han adecuando a las situaciones que

¹⁹ Mem

se presentan en la actualidad, emanando con ello conceptos y contribuciones tales como Impuesto sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto al Activo (IA), etc., pero en la esencia de las mismas encontramos gravados a los factores de producción. Es así como de forma genérica encontramos que los tributos están basados en tres grandes rubros: El Ingreso, El Consumo y la Riqueza.

2.1.- TRIBUTACION CIMENTADA EN EL INGRESO

Ingreso del latín *ingressus* es la acción de ingresar, de entrar, de formar parte de algo. Proviene de los vocablos latinos "m" que denota inclusión o permanencia; y de "grah" que indica el paso o la marcha.⁴⁰

De ahí que el ingreso de una persona sea todo lo que esta percibe de su ocupación, es decir, de la venta que hace de bienes y servicios. Estos ingresos son utilizados por el hombre para satisfacer y cubrir sus necesidades; por lo que el fin material que persigue es su obtención y de la mayor o menor cantidad que obtenga dependerá su nivel de vida.

Por deducción lógica la finalidad más común del ingreso es el consumo; el cual se analizará posteriormente, y en determinados casos el ahorro, que también se analizará más adelante, y que este último solo puede atesorarse o invertirse.

Lo anterior solo es la definición más simple de el ingreso, ya que se va haciendo más compleja a medida que van aumentando los fines y las personas a quienes van dirigidos esos ingresos.

Dependiendo de la cantidad de personas que van apareciendo, así van naciendo más elementos que modifican la definición del ingreso.

Para efectos de nuestro tema en particular entenderemos por ingreso "al total de las cantidades en efectivo o en especie percibidas durante el ejercicio fiscal".⁴¹

De la definición podemos desprender que es la suma de la totalidad de las entradas de un individuo, que obtiene durante o a lo largo de un periodo de tiempo determinado.

Existen otras definiciones de ingreso como la de Haig y Simons que mencionan que se entiende por ingreso, para efectos fiscales, "a la suma

⁴⁰ Cfr. Quillet, Op. Cit., Tomo VII, Pag. 179

⁴¹ Chapoy Bonifaz, Op. Cit. Pag. 19

algebraica del consumo de una persona más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un periodo determinado”⁴²; destacando que el ingreso se consume o se acumula.

Lo anterior demuestra y patentiza que el concepto de ingreso ha tenido una evolución en cuanto a su alcance y significación para la vida de cualquier Estado, y es por esto que los gobiernos han centrado la obtención de los recursos que necesitan para cumplir sus objetivos en la carga fiscal o gravamen impuesto a los ingresos que obtienen tanto las personas físicas como las morales (y en donde se contempla al mismo Estado); pero precisamente es aquí donde inicia la diferencia sobre el sujeto impositivo, porque si bien se grava o se carga fiscalmente toda percepción que reciban las personas en un tiempo determinado, también es importante remarcar que éstas no son iguales en cantidad y modo de obtención de las personas físicas y de las personas morales.

Debemos entender como persona física al individuo propia y literalmente dicho, es decir, al individuo que tiene existencia real y tangible en la naturaleza, y para efectos fiscales se agregaría solo el hecho de que este individuo perciba un ingreso en un tiempo determinado.

Abundando al respecto mencionaremos que en el Diccionario Jurídico Mexicano se consigna que “los juristas normalmente se refieren a una entidad (la persona física) dotada de existencia jurídica, susceptible de ser titular de derechos subjetivos, facultades, obligaciones y responsabilidades jurídicas: Todo ser humano considerado como investido de derechos y facultades (o con la aptitud de adquirirlos)”⁴³, contando además con capacidad o personalidad jurídica, entendiéndola como “la capacidad de ser persona y gozar de capacidad o personalidad jurídica, teniendo derechos, facultades, obligaciones y responsabilidades jurídicas. Cualquier entidad que pueda celebrar actos jurídicos es persona jurídica. Personalidad jurídica es aquella que el orden jurídico otorga efectos jurídicos a sus actos.”⁴⁴

⁴² Instituto de Investigaciones Jurídicas, “*Diccionario Jurídico Mexicano*”, UNAM, 6a. Edición, Editorial Porrúa S.A. México, 1993, Pág. 1716.

⁴³ *Ibidem*, Pág. 2394.

⁴⁴ *Ibidem*, Pág. 2395.

Así, se desprende que persona física es aquella que existe o puede existir y que es sujeto de derechos y obligaciones, es decir, tiene capacidad jurídica; a lo que para efectos fiscales solo faltaría agregarle el hecho de que obtenga un ingreso en un tiempo determinado, mayor o en exceso al necesario para su existencia.

Generalmente el Estado grava el ingreso de las personas físicas de una manera directa, personal y progresiva pero únicamente el ingreso neto de un individuo y que se identifica con el ingreso verdadero y con el ingreso personal. En teoría el Estado debería aplicar el gravamen sobre el ingreso del individuo tomando en cuenta las circunstancias personales de cada individuo, pero es notorio que existe una grave tendencia a suprimir o evitar las deducciones con el fin de aumentar la recaudación, olvidado con ello que todo impuesto o tributo debe estar acorde con la capacidad contributiva de cada individuo; por lo que el suprimir las deducciones se convierte en una violación al principio de justicia impositiva.

En los Estados contemporáneos la forma en que se gravan los ingresos de un individuo es a través del Impuesto Sobre la Renta (ISR); entendiéndose por renta para efectos fiscales "al enriquecimiento que se realice en un periodo determinado; siendo la suma de todos los ingresos netos que eleven la capacidad económica del preceptor."⁴⁵

Razonando el anterior concepto, deducimos que la forma de conocer el incremento neto o ingreso neto es haciendo una comparación entre el patrimonio inicial y el patrimonio final, y con base en eso aplicar el monto a pagar por concepto del ISR, observando que no se afecte lo que es necesario para preservar la existencia, cuidando además que su monto no sea tan excesivo que permita una traslación de los trabajadores hacia el patrón a través del aumento de salarios y por consecuencia en el precio de los productos, afectándose indirectamente al consumidor final.

Es pertinente hacer la aclaración que el periodo mencionado en que se obtiene el ingreso es denominado año económico o año fiscal, porque existe la tendencia generalizada de que el periodo para el cobro del ISR sea de un año.

⁴⁵ Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. Pág. 1716.

Existen otras definiciones de renta entre las que destacan la de David Ricardo que nos dice: "Renta es esa parte del producto de la tierra que se paga al propietario por el uso de los poderes originales e indestructibles del suelo."⁴⁶

En nuestra legislación el Impuesto Sobre la Renta para las personas físicas lo tenemos establecido bajo el rubro de Impuesto Sobre el Producto del Trabajo (ISPT) y está contenido en el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que menciona:

"Artículo 78.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes: ..."

De aquí que el Estado grave los ingresos que perciba un trabajador por la realización de un trabajo, pero siempre considerando el principio de justicia tributaria, es decir, sin menoscabo de lo necesario para que el trabajador subsista, aunque en lo personal me parece una tremenda falla este último término ya que no existen parámetros para medir cuanto es lo mínimo necesario para que un trabajador y su familia subsistan.

Como se dijo anteriormente lo que se grava con el ISR de un trabajador son los ingresos de este, producto de una relación laboral (un trabajo). En nuestra legislación la relación laboral la define el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo:

"Artículo 20.- Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le de origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario ...".

⁴⁶ Ricardo David, "Principios de Economía Política y Tributación", Edición de Juan Bosc, Nelly Wolff y Julio Estrada, 2a. Reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1973, Pág. 51.

La base gravable de un trabajador es el producto obtenido por ese trabajo, es decir, el salario que "es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo."(art. 82 LFT).

Y también en congruencia con el principio de justicia tributaria nuestra legislación ha establecido que "...No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente..."(Art. 80 LISR).

Entendiéndose *a contrario sensu* que el trabajador que obtenga el salario mínimo general correspondiente a su área geográfica no hará el pago de este impuesto.

Ahora bien, la Ley Federal del Trabajo nos define al salario mínimo como:

"Artículo 90.- Salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo."

El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos..."

Razón por la cual queda exento del pago del ISR el trabajador que obtenga hasta un salario mínimo, dada la utilidad y naturaleza de éste.

Pero en el desarrollo económico del Estado no solo existen las personas físicas, sino que de forma paralela encontramos a las personas morales, que no es sino la manifestación colectiva de las personas físicas

Debiendo entender que persona moral o colectiva "son las entidades a las cuales el derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica. Su diferenciación con respecto a la persona física es que es un conjunto o compuesto de varios individuos actuando como unidad, haciéndose patente que son meras ficciones de la ley y que tienen como base

razones de utilidad y teniendo como limite a su capacidad juridica al objeto de su creacion por el Derecho."⁴⁷

En alusion a este concepto el jurista aleman Savigny afirmaba que "...son seres creados artificialmente, capaces de tener un patrimonio."⁴⁸

Francisco Ferrara se refiere a las parsonas morales como "asociaciones o instituciones formadas para la consecucion de un fin y reconocidas por la ordenacion juridica como sujetos de derecho."⁴⁹

De ahi que se mencione que no son sino la manifestacion colectiva de las personas fisicas, con sus debidas diferencias; y son estas diferencias lo que hace que se tenga un tratamiento diferente para las personas morales con respecto de las personas fisicas.

De igual manera que en las personas fisicas, el ISR de las personas morales se aplica sobre sus ingresos (que en este caso se llaman utilidades) considerando sus deducciones, exenciones y costos, haciendo la aclaracion que las deducciones funcionan como un mecanismo de ajuste de las necesidades de recaudacion, ya que si es necesario aumentar el monto de lo recaudado solo basta, en algunos casos, eliminar o disminuir el monto o numero de deducciones.⁵⁰

El ingreso que se considera en las personas morales (que vienen a constituir lo que son las empresas) es el obtenido en el ejercicio fiscal respectivo, coincidiendo con la utilidad obtenida, entendiendose por tal no solo el exceso del ingreso una vez disminuido el capital aportado sino que es "la totalidad del ingreso residual obtenido en un periodo determinado antes de descontar la retribucion normal del capital propio"⁵¹

Aunque el ISR es un impuesto aplicable a las utilidades de las empresas y no a la produccion o a las ventas, el empresario sabe que una parte de sus

⁴⁷ Diccionario Juridico Mexicano, Op Cit Pag 2394

⁴⁸ Savigny, J. "Sistema del Derecho Privado Romano", Traduccion de Jacinto Mesa y Manuel Polev, I. Gongora y Cia Editores, Madrid, 1879, Tomo II, Pag 63

⁴⁹ Ferrara, Francisco, "Teoria de las Personas Juridicas", Editorial Porrua, S.A., Mexico, 1965, Pag. 370

⁵⁰ Cfr Chapoy Bonifaz, Op Cit Pag 20

⁵¹ Diccionario Juridico Mexicano, Op Cit Pag 1717

utilidades serán absorbidas por los impuestos y que un aumento en la producción implica un riesgo motivo por el cual es probable que el ISR ocasione una disminución o un estancamiento en la producción y un aumento en los precios, es decir, una traslación del impuesto.

La base del impuesto se puede obtener a través de la diferencia entre ingresos obtenidos y gastados, así como la diferencia del capital inicial con respecto del capital final; y en nuestra legislación el artículo 10 de la Ley del ISR nos marca como llegar a la base del impuesto de las personas morales.

Así tenemos que la tributación basada en el ingreso y su impuesto en específico (ISR), constituyen la forma más compleja e importante en que se basan los sistemas tributarios contemporáneos (incluido el de México) y que siguen la tendencia mundial de ser economías abiertas o de libre fluidez de capitales.

2.2.- TRIBUTACION CIMENTADA EN EL CONSUMO.

Consumo del latín *consumere* y que proviene de la preposición también latina *cum* (con) que denota unión y de la palabra *sumere* que significa tomar, asumir, aparece en su traducción española como destruir o extinguir.⁵²

Nos dice Silvestre Méndez que el consumo "es la utilización individual de los bienes producidos, aunque también se puede hablar de consumo de servicios."⁵³

De ahí podemos advertir que la utilización que se hace de la palabra es para determinar el gasto de aquellas cosas que con el uso se extinguen o se destruyen. El consumo, es decir, la utilización que se hace para el mantenimiento de la vida es otra de las bases sobre las cuales están cimentados los tributos de los Estados contemporáneos.

Como se menciona líneas arriba el consumo se determina por el uso que se le da a determinadas cosas o bienes y su consecuente eliminación o destrucción derivada de ese uso. Generalmente el uso de ese bien se da para satisfacer necesidades reales o aparentes, pudiéndose dividir los bienes y servicios en los que se destinan a satisfacer necesidades de las personas propiamente dicho y los que son utilizados para producir otros bienes. A los primeros se les llama bienes y servicios de consumo mientras que los segundos se dividen en bienes de capital y de utilización intermedia.

"Bienes de consumo son aquellos productos que tienen como destino directo la satisfacción de una necesidad humana."⁵⁴

Los bienes de uso intermedio "son aquellos artículos que se incorporan como insumo en el proceso de producción, experimentando cambios en su

⁵² Quillet, Op. Cit., Tomo IV, Págs. 34-35

⁵³ Méndez M., Silvestre José. "Fundamentos de Economía", 5a. Reimpresión, Editorial Interamericana, S.A. de C.V. México, 1988, Pág. 7

⁵⁴ Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI). "El ABC de la Estadística de Comercio Exterior de México", 1a. Reimpresión México, 1990, Pág. 0

estado, forma o composición y/o se integran a otros bienes con objeto de crear un nuevo producto.”⁵⁵

A los bienes de capital se les denomina así porque son “el conjunto de productos que sirven como medio para elaborar o transformar otros bienes ya sea de consumo, intermedio o de capital.”⁵⁶

Dentro de los bienes de consumo encontramos a los productos que son utilizados en la satisfacción de deseos o necesidades humanas, como los productos que adquiere una familia para la subsistencia diaria (V. Gr. leche, pan huevo, carne, etc.).

Los bienes de capital como vimos son aquellos que se utilizan en la producción de otros bienes, teniendo como ejemplo a las materias primas utilizadas en la elaboración de un determinado bien y que por su uso es consumido y transformado en un bien distinto que es destinado a la satisfacción de un deseo o necesidad humana.

Bienes de utilización intermedia ya mencionados son una derivación de los bienes de capital ya que así como estos, ellos son destinados a la producción de otros bienes pero con la característica de que su función es la de servir indirectamente a los deseos humanos, V.gr. el transportista que entrega un cargamento de pescado, no solo presta un servicio al mercader sino que indirectamente acerca el bien al consumidor final.

La medida con que se mide el consumo es el gasto y, como vimos anteriormente, el ingreso de una persona tiene dos finalidades: el consumo y el ahorro.

Concluimos que el consumo, sea de capital o de consumo propiamente dicho, es determinado por factores humanos internos y externos variando con ello la medida o volumen del consumo y la composición del mismo, además, las propias necesidades determinan el consumo de una persona, ya que si todas las personas tienen necesidades vitales, también lo es que existen otras necesidades que dependen de factores como el medio ambiente, la cultura, la

⁵⁵ Idem

⁵⁶ Ibidem

educación, etc., y que determinan el consumo de ciertos sectores de la población.

Inciden, además de los factores mencionados, el tipo de mercado en donde se adquieren los bienes y servicios ya que no se consume lo mismo en un medio rural que un medio urbano, dependiendo esto de factores tales como la distribución, propaganda, precio y necesidades reales de la población.

Otra determinante del consumo lo constituye el nivel de ingreso de la persona (sea física o moral) porque si el ingreso es muy bajo será destinado casi en su totalidad al consumo y casi nada al ahorro, mientras que si el ingreso es alto se destinará solo una parte al consumo y la otra parte al ahorro, con la diferencia que en este caso las necesidades de consumo serán cubiertas en su totalidad. Por lo anterior, es claro que la relación consumo-ingreso, ingreso-consumo es determinante en las economías de los Estados y por consiguiente en los sistemas tributarios basados en el consumo.

Todos estos factores han sido considerados al establecerse los impuestos al consumo, pero primordialmente se considera lo que se ha dado en llamar "elasticidad del consumo" que no es sino la necesidad que tienen las personas de consumir un bien. V gr., en nuestro país el consumo de tortillas permanece generalmente estable independientemente del precio.

Por todo lo anterior se desprende que la base del impuesto al consumo lo constituye la cantidad de recursos utilizados, amén de la relación consumo-producción que determina la forma en que se da la base del impuesto.

De lo enunciado podemos inferir que los Estados contemporáneos consideran que si bien el consumo es beneficioso en cuanto que permite una circulación de la economía al consumirse lo producido, tal situación en ciertos periodos acarrea situaciones adversas al propiciarse una creciente economía consumista y poco ahorrativa, de ahí que se haya buscado la forma de propiciar un aumento en el ahorro (lo que constituye riqueza), estableciéndose una carga fiscal para las personas que tienen un consumo excesivo y tratando de propiciar un mayor ahorro de los ingresos, incentivando a la vez, a través de exenciones y deducciones el consumo realizado en la inversión de bienes de capital.

De igual manera que en los tributos basados en el ingreso, los que se basan en el consumo gravan tanto a personas físicas como a personas morales,

tomando las formas de impuestos al gasto (consumo propiamente dicho) y sobre las ventas de una manera real y palpable.

El impuesto al gasto tiene su base, como su nombre lo indica, en la cantidad que ha sido gastada de acuerdo a un mínimo contemplado en la ley, y considerando las deducciones, exenciones y exclusiones así como el principio de justicia tributaria consistente en preservar lo mínimo para subsistir.

El impuesto sobre las ventas va dirigido a una serie de productos determinados con base en la necesidad que tiene la población de consumirlos, en la práctica generalmente quedan exentos de este impuesto los considerados de primera necesidad (en nuestro país el frijol, el maíz, ciertas medicinas, etc.)

El problema de este impuesto es la forma de aplicación ya que puede ser en un solo momento o de manera progresiva, siendo en un solo momento el impuesto aplicable cuando se establece en el instante mismo en que se realiza la venta al consumidor final, en tanto que si se aplica de forma progresiva se va trasladando este impuesto hasta el consumidor final, aumentando consecuentemente el valor del producto creando con ello el efecto de la "piramidación" del impuesto.

Existe una imposición especial sobre la venta y lógicamente el consumo de algunos productos que dan un claro indicio de la capacidad contributiva de las personas, principalmente artículos de lujo, y sobre aquellos productos que traen aparejadas consecuencias negativas a la sociedad y que no se consideran en el precio. V gr., el tabaco y el alcohol.

Mención aparte merece el consumo de productos importados, toda vez que el tributo que se les aplica (llamado arancel) va en función de la protección de los productores y los productos nacionales así como de las políticas económicas aplicables en el momento del consumo. ⁷²Al arancel lo podemos definir como "el impuesto (o gravamen) que se impone a un bien cuando cruza una frontera nacional."⁷⁸

⁷² Cf. Chapoy Bonítez, Op. Cit. Pág. 30

⁷⁸ FAABC, Op. Cit. Pág. 7

I.- ESTADO Y TRIBUTO

En nuestro país el principal impuesto al consumo lo constituye el Impuesto al Valor Agregado (IVA), existiendo además el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), etc.

2.3.- TRIBUTACION CIMENTADA EN LA RIQUEZA

La Palabra riqueza deviene del germano *riki* que significa poderoso, traduciéndose en la abundancia de bienes y cosas preciosas que posee una persona.⁵⁹

En materia económica se identifica a la riqueza con todo aquello que satisface necesidades humanas o ayuda a producir bienes que las satisfacen.

De la definición anterior se puede desprender que la riqueza significa la cantidad económica o monetaria que sirve para cubrir las necesidades humanas o ayuda a producirlas, términos que se pueden confundir ya que son algunos de los efectos que trae aparejada la riqueza.

Para efecto de nuestro estudio, debemos entender a la riqueza como "el valor de los bienes, derechos y propiedades poseídos..."⁶⁰. Dicha riqueza es de forma personal neta, siendo la capacidad contributiva el valor de lo poseído.

La justificación de este impuesto es la necesidad que tiene el Estado de que sus gobernados hagan uso de los ingresos que adquieren ya sea a través del consumo o de la inversión (que también es un consumo pero que resulta más beneficioso para el Estado); otra justificante la encontramos en la inversión hecha por los contribuyentes en bienes durables y que traen por consecuencia que dejen de utilizar bienes y servicios que eroguen beneficios a otros particulares y al mismo Estado.

El control por parte del Estado para el cobro de este tipo de impuestos es muy limitado y como resultante es muy baja la cantidad que se obtiene de los impuestos a la riqueza.

A pesar de lo anterior, existen en nuestra legislación importantes impuestos que gravan la riqueza de las personas, tales como el Impuesto al Activo (IA) que grava precisamente los activos de las personas morales (edificios, vehículos, maquinaria, etc.), es decir, las propiedades que tienen una

⁵⁹ Quillet, Op. Cit., Tomo XI, Pág. 51

⁶⁰ Chapoy Domínguez, Op. Cit., Pág. 30

duración muy larga y que significan una ganancia estática de los contribuyentes.

Lo que se grava primordialmente en las personas no es precisamente su riqueza personal (valga la redundancia) sino las posesiones materiales con que cuenta y que son fáciles de identificar (casas, coches, herencias, etc.) siendo que es demasiado difícil detectar la riqueza líquida que tiene un contribuyente. De ahí surgen impuestos como La Tenencia de Automóviles, El Impuesto Predial y demás impuestos que gravan la posesión y propiedad que se tiene sobre un bien y que teóricamente se considera como una riqueza.

CAPITULO SEGUNDO

LA DOBLE TRIBUTACION

1.-CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACION

1.1.- DENOMINACION

1.2.- ORIGENES DE LA DOBLE TRIBUTACION

1.3.- CONSECUENCIAS DE LA DOBLE TRIBUTACION

2.- AMBITOS DE LA DOBLE TRIBUTACION

2.1.- SISTEMAS PARA DETERMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

2.2.- DOBLE TRIBUTACION INTERNA O NACIONAL

2.3.- DOBLE TRIBUTACION EXTERNA O INTERNACIONAL

3.- MEDIOS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

3.1.- TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

3.2.- DIFERENTES MODELOS DE TRATADOS PARA PREVENIR LA DOBLE TRIBUTACION

3.3.- TRATADOS DE LIBRE COMERCIO

I.- CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACION

I.1.- DENOMINACION

Hablar de Doble Tributación trae consigo una serie de problemas derivados tanto de su interpretación como de su aplicación, debido en gran medida a la gran cantidad de interpretaciones y alcances reales que tienen las leyes fiscales para el Estado.

Como se explicó en el capítulo anterior el Estado tiene ciertas obligaciones para con sus gobernados que debe cubrir, haciéndose necesario que el Estado haga una serie de recaudaciones vía impuestos y que en teoría deberían de ser utilizados para los gastos públicos que tiene.

Ahora bien, para lograr la recaudación el Estado ha incorporado una serie de mecanismos encargados de ello y que tienen como origen y límite un determinado ámbito de competencia, es decir, un espacio limitado y determinado por circunstancias de mera conveniencia política, social y económica, predominando la situación económica por sobre las demás para efectos fiscales, como ya hemos visto.

Es así como surgen los ámbitos federales o nacionales, estatales o provisionales y los municipales que no son sino delimitaciones a los respectivos campos de acción que determinan los alcances de las facultades conferidas o delegadas a determinadas instancias gubernamentales encargadas del cobro de los impuestos.

Dichas facultades se delimitan en función de la cantidad de territorio que se encuentra bajo su tutela y en relación directa con las obligaciones que tiene para con sus gobernados, haciendo la aclaración que la delimitación del territorio y sus funciones se hace con base en las conveniencias (llámese necesidades) políticas, sociales y económicas que las circunstancias del momento impongan a cada Estado en un determinado momento de su evolución.

En nuestro país, las facultades impositivas de cada ámbito (Federal, Estatal y Municipal) encuentran su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su desarrollo administrativo en las leyes reglamentarias que de ella emanan.

Todo lo anterior se une y se conjuga con las situaciones que conlleva la globalización económica, política y social que se esta gestando en el mundo entero y que nuestro país no esta exceptuado de sufrir , es decir, el Estado se ve inmerso en una serie de situaciones que desencadenan los procesos económicos actuales.

Precisamente estas situaciones traen consigo un desarrollo del Estado, entendido el desarrollo como el ingreso que percibe un Estado vía inversión e impuestos en contraste con el aumento de población que sufre, y es complementado por el desarrollo social alcanzado por cada uno de los individuos que habitan en el, dándose la premisa de que "puede existir crecimiento sin desarrollo social y es casi imposible que exista desarrollo social sin crecimiento".⁶¹

Pero este crecimiento es entendido y medido en función de la inversión que se realiza dentro del propio Estado y que da la pauta para hablar de desarrollo y crecimiento.

Este crecimiento que es cuantificado de acuerdo a la inversión realizada tiene dos vertientes por regla general hacia dentro, que se concibe como incentiviación y promoción de la inversión de sus propios habitantes y el crecimiento hacia afuera, que se concibe como la apertura u oportunidad que se concibe como la apertura u oportunidad que concede un Estado para que los capitales externos sean invertidos dentro de el generando un mayor bienestar social y un desarrollo económico, situación que es manejada la mas de las veces por los países tercermundistas o en vías de desarrollo (como en el caso de México).⁶²

⁶¹ Curso Sobre Negociación De Tratados Tributarios, Atpic, Jalisco, México 1978 *Memoria del Curso Sobre Negociación de Tratados Tributarios*, Las Relaciones Económicas Internacionales y el Factor Fiscal, Ponencia de Guayzo Lima, Ebsen, Editado por la Dirección General de Coordinación Recursos y Estudios Fiscales SERC, México 1978, Pág. 35

⁶² Cfr. Idem, Pág. 36

Sin llegar a concluir que estos son los factores que determinan una serie de dificultades prácticas en la recaudación fiscal del Estado, si diremos que estos elementos; inversión, crecimiento y desarrollo en conjunción con las facultades de las autoridades fiscales y su jurisdicción ocasionan dificultades que llegan hasta la superposición en el cobro de determinados impuestos.

Es precisamente esta superposición en el cobro de impuestos a lo que se le ha dado el nombre de doble tributación, o lo que es lo mismo, el pago de un mismo impuesto en más de una ocasión en un mismo tiempo.

Existe una variedad de definiciones y conceptos tales como el que enuncia La Enciclopedia Jurídica OMEBA que nos dice que "se está en presencia de un fenómeno de doble imposición en todos aquellos casos en que un contribuyente debe abonar dos o más veces un gravamen por la misma causa o el mismo título".⁶¹

"La doble o múltiple imposición denota en su más simple significado el reiterado gravamen sobre la misma persona o el mismo acto o hecho. La existencia de una doble o múltiple carga pública de contenido patrimonial, esto es, presencia de dos o más impuestos sobre una misma situación."⁶², nos dice Robles Díaz.

Un tratadista de apellido Seligman define a la doble imposición como "el momento o la situación en que una misma cosa o una misma persona denota o sufre una reiterada imposición."⁶³

Grizziotti establece que "es la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto".⁶⁴

Al respecto, se han pronunciado diversas organizaciones internacionales entre las que destaca la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) quien enuncia que "El fenómeno de la doble imposición jurídica

⁶¹ OMEBA "Enciclopedia Jurídica", Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1954-1969, Tomo IX, Pág. 173

⁶² Robles Díaz, Rafael, "Concepto, Efectos y Causas de la Doble Imposición Internacional", en Curso Sobre Negociación de Tratados Tributarios, Op. Cit. Pág. 79

⁶³ OMEBA, Op. Cit. Pág. 173

⁶⁴ Idem

internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo.⁶⁷

Carlos M. Sellerier nos dice que "Cuando un contribuyente realiza operaciones en dos o más países se puede dar el caso de que las rentas o bienes de los mismos sean gravados simultáneamente en dos o más países, produciéndose así el fenómeno conocido como "multiple imposición internacional."⁶⁸

Continúa diciendo que "otra forma en que se ha definido a la doble imposición es cuando dos (o más) Estados perciben impuestos similares sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo."⁶⁹

El Lic. Enrique Calvo, al referirse al tema nos enuncia que "...es el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible en el mismo periodo de tiempo."⁷⁰

Para el maestro Flores Zavala "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas."⁷¹

Margain Manautou nos dice que "Estamos en presencia de una doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad pública establece mas de un impuesto sobre el mismo objeto."⁷²

⁶⁷ Instituto de Estudios Fiscales, "Convenio Modelo 1977, Elaborado por la OCDE" Traducción de J.R. Fernández J.N. de la Villa Gil y F. Sancada Pemado, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1978. Párrafo 3 del Capítulo II. Pág. 15.

⁶⁸ Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Tratados Para Evitar la Doble Imposición". Mexico, Tratados Para Evitar la Doble Imposición. Trabajo sustentado por M. Sellerier, Carlos, 2a. Reimpresión, Editado por la Academia Mexicana de la Contaduría Pública, A.C., 1996, Pág. 89.

⁶⁹ Ídem.

⁷⁰ Calvo Nicolau, Enrique, "Introducción al Marco Jurídico de los Tratados y Algunos Reflexiones al Respecto" en Tratados Para Evitar la Doble Imposición, Op. Cit. Pág. 50.

⁷¹ Flores Zavala, Op. Cit. Pág. 329.

⁷² Margain Manautou, Op. Cit. Pág. 293.

Además nos dice Romero del Prado que con la expresión "doble imposición" no necesariamente debe entenderse como un doble pago de forma literal, ya que puede darse que el excedente o mayor cantidad del gravamen sea inferior o superior al duplo.⁷³

Alegria Borrás dice que "la doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo imponible -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa."⁷⁴

En el diccionario jurídico mexicano se consigna a la doble imposición como el momento en el que "el mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario".⁷⁵

En el aspecto jurisdiccional y de competencia, tenemos que la doble imposición es una consecuencia de la actividad afluyente de diversas autoridades fiscales en los distintos niveles de imposición y que ejercen esa facultad sobre una misma materia.⁷⁶

Por tales consideraciones hemos concluido que la Doble Tributación, es el producto resultante de una concurrencia en el cobro de un impuesto, originado por efecto de un mismo acto, realizado en un mismo tiempo y recaudado por una autoridad encargada de ello y cuyos efectos van orientados a el mismo sujeto impositivo.

De todo lo anterior podemos razonar que el fenómeno jurídico-económico conocido como doble tributación es un problema que no ha alcanzado sus reales dimensiones de afectación en la vida nacional principalmente al tan poco desarrollo potencial comercial de México con el mundo, pero que en un futuro no muy lejano tendrá consecuencias adversas

⁷³ OMBFA, Op Cit. Pág. 175

⁷⁴ Borrás, Alegria "La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales", Estudios de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1974, Pág. 238

⁷⁵ Diccionario Jurídico Mexicano Op Cit. Pág. 1192

⁷⁶ Idem. Pág. 2164

para el país, su economía y su sociedad sino se le brinda la atención y el estudio profundo y adecuado.

En nuestra opinión, la doble imposición se da en el momento en que un mismo acto es gravado o afectado por un mismo impuesto ya sea por la misma autoridad o por autoridades distintas (lo que sucede más a menudo).

1.2.- ORIGENES DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

La Doble Tributación, como se dijo anteriormente, es una concurrencia en el cobro de un impuesto por un mismo acto en un mismo tiempo y por una autoridad encargada del cobro de impuestos, dirigido hacia el mismo sujeto impositivo.

De lo anterior se desprenden varios elementos que nos permiten verificar que nos encontramos frente a un caso de Doble Imposición.

- "1.- Que exista un mismo sujeto gravado, esto es, que el receptor del cobro del impuesto sea la misma persona, ya sea física o moral.
- "2.- El cobro del impuesto por parte de las diferentes autoridades debe ser dirigido a un mismo hecho o acto (principalmente económico).
- "3.- Otro elemento necesario para considerar que estamos en presencia de Doble Tributación es el hecho de que el cobro del impuesto tiene que ser por un mismo período de tiempo más no necesariamente en el mismo tiempo.
- "4.- Debe existir además, la concurrencia de dos o más autoridades fiscales que exijan el pago de un impuesto."⁷⁷

Concibiéndose como un mismo acto o hecho jurídico a la acción que realiza un sujeto y que se sitúa en la hipótesis normativa que contiene las leyes fiscales y que originan el hecho jurídico mismo de la tributación es decir, el acto generador de un tributo y no el nombre que se le da a los diversos tributos impuestos por el Estado.

Este elemento trae consigo algunos reclamos en cuanto a lo que deben entenderse como acto generador del tributo ya que las autoridades fiscales de manera general gravan las actividades económicas que realizan los gobernados pero estableciendo diversos tributos que lesionan a la misma actividad económica de una misma persona de manera reiterada pero bajo un nombre distinto, es decir cambia la forma pero no el fondo, en algunas ocasiones

⁷⁷ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Pág. 1192

apelando a criterios como la jurisdicción y la competencia de las distintas autoridades.

Precisamente esta concurrencia de autoridades da lugar a que haya doble o múltiple imposición porque las diversas autoridades gravan y lesionan a los contribuyentes amparados en el criterio de que realizan las actividades y actos que la ley les confiere; esto en el plano interno de cada Estado tiene aparentemente una solución muy sencilla, que sería la de establecer a través de una dependencia encargada de ello, criterios fiscales acerca de las facultades de cada uno de los niveles de gobierno y que en el caso de México podría ser algún organismo autónomo pero que tuviera estrecha relación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Banco de México, evitando con esto la posible concurrencia y choque en los tres niveles de gobierno al establecer impuestos bajo diferentes denominaciones pero que tengan como base el mismo hecho o acto ya lesionado por otra autoridad

Al respecto es necesario acalorar que la Doble Tributación surge no solo de las facultades fiscales con que cuentan las autoridades encargadas del cobro de los impuestos sino es el resultado de criterios impositivos utilizados por cada país tanto en lo interno como en lo externo para lograr la recaudación que le es necesaria. Estos criterios serán estudiados posteriormente en este trabajo.

Para el caso externo, o sea, el que rebasa las fronteras del país y que por ende se pierde la facultad de aplicar las leyes y criterios internos del país existen dificultades como la ya mencionada y que establecen verdaderos problemas fiscales que repercuten en otros ámbitos de la vida nacional, principalmente de soberanía fiscal del propio país en relación directa con las facultades que tiene cada Estado de aplicar y hacer cumplir sus propias leyes dentro de su territorio, lo que provoca múltiples conflictos interestatales en cuanto al cobro de impuestos repercutiendo esto en las inversiones y flujo de capitales que pudieran llegar a existir, y que de igual manera son el resultado de los diferentes criterios impositivos utilizados en el mundo para la exacción de impuestos y que serán analizados con posterioridad.

Al establecer que para que se considere Doble Tributación es necesario que el cobro sea por un mismo período de tiempo, estamos diciendo que el cobro o mejor dicho el adeudo que se tiene es referido a el mismo lapso de tiempo (ejercicio fiscal) que ha generado una ganancia o utilidad

Al hablar de la concurrencia de autoridades, nosotros lo entendemos como el momento en que dos autoridades amparadas bajo una ley exigen el pago de un impuesto, que en el caso de México pueden ser entre las autoridades del fuero interno (llamado común) debido al régimen federal bajo el que nos organizamos y el plano externo entendido como la realización y cumplimiento de la soberanía que tiene cada país.

Confrontando los puntos anteriores podremos determinar si un cobro de impuestos es un caso de Doble Tributación o no.

Flores Zavala resuelve que la doble imposición puede surgir:

- "1. Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.
- "2. Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.
- "3. Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.
- "4. Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que la integran."⁷⁸

Así, como vimos, la convergencia de los anteriores elementos y criterios es lo que da origen a la Doble Tributación.

La solución que planteamos al problema, será analizada posteriormente, aunque en apariencia resulta ser de una manera sencilla, como lo es el establecimiento de criterios uniformes y universales en el cobro de determinados impuestos, pero esto representa una pérdida de una parte de la soberanía en cada uno de los distintos niveles de gobierno en el Estado (Federación, Estados y Municipios) en cuanto a su régimen fiscal interno y su evolución como ente administrativo, amén el perjuicio económico que le acarrearía al nivel sacrificado; mientras que en el plano internacional esta solución se vuelve mucho más compleja debido a la gran cantidad de inconvenientes económicos, políticos y sociales que trae aparejados el hecho de permitir y acordar una disminución de las facultades fiscalizadoras del gobierno

⁷⁸ Flores Zavala, Op. Cit. Pág. 328

y por adhesión la disminución del capital necesario para el mantenimiento, sostenimiento y desarrollo del país en general.

Es precisamente el desarrollo del país lo que obstaculiza un sano crecimiento dentro y fuera de cada uno de los Estados integrantes de la Federación, y que lo lleva en muchas ocasiones en el sentido opuesto del desarrollo ya que la falta de distribución armónica y no nociva es lo que va acarrear flujos de capital directo o inversión directa necesaria para el pleno desarrollo de los Estados actuales.

Existen además diversas formas fiscales para prevenir, atenuar o quizá evitar la Doble Tributación, y aunque contienen elementos de carácter técnico que hacen difícil su interpretación para un jurista, serán revisados posteriormente.

En atención a lo anterior, mencionaremos que las facultades fiscales surgen con motivo principalmente de tres criterios impositivos: "el criterio de la fuente, el de la nacionalidad y el del domicilio, a los que se les ha llamado criterios de vinculación."⁷⁹

Rafael Robles Díaz nos dice que las causas de la doble imposición se pueden resumir en tres: diversidad de criterio jurisdiccional, identidad de criterio jurisdiccional y por diferencias en la forma de determinar la base imponible.⁸⁰

En apoyo al criterio anterior y complementándolo, Flores Zavala manifiesta en relación a la Doble Tributación Internacional que "En términos generales puede decirse que el problema de la doble imposición por parte de Estado soberanos, se deriva de cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal. Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o

⁷⁹ Terán Contreras, Juan Manuel, "Poder Tributario y Criterios de Vinculación" en Curso Sobre Negociación de Tratados Tributarios Op Cit Pág 47

⁸⁰ Cit Robles Díaz Rafael Op Cit Págs 89-90

II.- LA DOBLE TRIBUTACION

las poseen, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio, etc., esto es lo que se llama sujeción real."⁸¹

⁸¹ Flores Zavala, Op. Cit. Pág. 334

1.3.- CONSECUENCIAS DE LA DOBLE TRIBUTACION

En lo que se refiere al tema de la Doble Tributación, tal vez el análisis de las consecuencias que acarrea su existencia es el que presenta mayor diversidad de complicaciones, principalmente por que todas las imposiciones se basan en leyes vigentes y que por consiguiente fundamentan la acción de las autoridades al momento de exigir el pago del impuesto, independientemente de la existencia o no de un doble pago por el mismo hecho, por el mismo periodo y realizado a través del mismo individuo.

Resulta necesario recalcar que de manera jurídica, no se puede plantear una cuestión de ilegitimidad, debido a que cada autoridad, sea esta interna (Estatal) o externa (Internacional), al momento de exigir el pago de determinados impuestos lo hace en ejercicio de una facultad a ella conferida en las normas que rigen los impuestos, y con apoyo en sus criterios de vinculación, como veremos posteriormente.

En el plano interno tenemos que existe doble tributación o múltiple imposición cuando dos o más autoridades fiscales de los distintos niveles de gobierno, hacen uso de las facultades a ellas conferidas o en su defecto cumplen los mandatos a ellas ordenadas, y gravan la misma materia, esto es, imponen un tributo a determinado acto en forma simultánea, quizá con distinto nombre pero con la misma base o sustento; de aquí que "un impuesto que se puede considerar equitativo aplicado aisladamente, si es aplicado de forma concurrente con el aplicado por otra autoridad del mismo o distinto nivel, por eso solo hecho deja de ser equitativo y se convierte en una carga gravosa y nociva para el contribuyente"⁸², pudiendo inclusive llevarlo a la no inversión y consecuentemente al estancamiento y tal vez a la desaparición de su empresa, desapareciendo a la vez una fuente de ingresos para el Estado. Tal vez por eso se ha dicho que "el federalismo es un lujo que hay que pagarlo".⁸³

Luigi Einaudi, al hablar sobre la doble imposición expresa lo siguiente:

⁸² Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. Pág. 2164

⁸³ OMB FA, Op. Cit. Pág. 159

“¿Acaso existe doble imposición por el hecho de ser llamados a pagar el erario, primero, el impuesto sobre la propiedad territorial y, luego, el complementario sobre la renta, y además los impuestos sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta? No, en ningún caso, porque el legislador tiene el pleno derecho a recaudar 100 liras de una sola vez, o bien, a fragmentar su pago en tres o en // cuotas, llamando una, impuesto sobre la renta de los terrenos; a otra, impuesto complementario sobre la renta, y a la tercera, o al conjunto de las terceras, impuestos sobre diversos bienes de consumo [...] adquiridos por el contribuyente. Aquí no existe doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre diversos títulos de cobranza de una carga impositiva única, fraccionamiento querido en razón de la comodidad de la Hacienda pública y para hacer fácil la inclinación a pagar del contribuyente.”⁸⁴

Opinión que de ninguna manera compartimos, porque como se podrá observar, se deja al total y absoluto arbitrio de la autoridad exactora la implantación de cualquier cantidad de impuestos, que con pretexto de fraccionar y facilitar el pago destruyan el poco poder adquisitivo de la inmensa mayoría de los contribuyentes, amén de que se violarían los principios básicos de la relación tributaria.

En éste sentido, razonamos que debe haber un reconocimiento por parte de los niveles impositivos superiores, a las facultades y necesidades que tienen los niveles impositivos inferiores de dar cumplimiento a las necesidades que le son inherentes a su función de ente público rector de las actividades colectivas de sus gobernados, destacando que tal reconocimiento por parte de la autoridad superior se está dando por aceptada una merma en la recaudación impositiva de ésta, en virtud de que “la capacidad contributiva de los gobernados se ve disminuida en el momento de que el nivel impositivo inferior realiza el cobro del impuesto que le corresponde y que le es necesario para cumplir con sus obligaciones.”⁸⁵

La mejor manera de dar una solución a ésta situación es considerar a la recaudación fiscal del Estado como un todo y es ese sentido hacer una perfecta distribución de las facultades y los actos económicos que se sujetarán al cobro de un determinado impuesto por parte de una autoridad en específico, evitando

⁸⁴ Llanusa Ungu, Op. Cit. Pág. 93

⁸⁵ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Pág. 2166

con ello caer en el conflicto de facultades de las autoridades para el cobro de determinado impuesto.

El Dr. Geraldo Ataliba nos refiere al hablar sobre la Doble Tribuacion Interna que "Ese fenómeno acontece mucho en las federaciones (en los estados de estructura federal). En Alemania, el tributo federal prevalece sobre el estatal y lo excluye, como regla general"⁸⁶

Continúa diciendo el autor en mención, que en Brasil "... según los criterios fijados en la Carta Magna, uno de los tributos será inexigible, por inconstitucional (por invasión de campo de competencia de otra entidad estatal)."⁸⁷

Además de que al darse una situación de doble tributación se violentan los principios de equidad y de justicia tributaria, los cuales son aceptados universalmente y que veremos con posterioridad

En relación a este punto, coincidimos con el maestro Flores Zavala quien manifiesta que "La regla general es que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país..."⁸⁸

Soluciones como las descritas y que nos parecen viables para nuestro país, aparentan una respuesta sencilla a la problemática planteada, pero la realidad es que en la práctica al suscitarse y ejercitar una acción como la planteada acarrearía una situación que es por demás impensable para los sistemas políticos actuales (principalmente en los países subdesarrollados) debido a que con ello perderían gran parte del control del país

Si bien es cierto que "la importancia y mérito de la leyes se miden por la proporción entre el bien particular que la ley va a realizar y el bien común del

⁸⁶ Ataliba, Geraldo, "Doble Tribuacion Internacional" en Revista del Tribunal Fiscal del Estado de Mexico Nuncalpan, Mexico Mayo-Agosto, 1980 No. 10 Año IV, Pag. 32

⁸⁷ Idem

⁸⁸ Flores Zavala, Op Cit Pag. 331

orden social ⁸⁹, también lo es que ésta debe vigila y tutelar un sano equilibrio y un desarrollo de sus contribuyentes.

Ahora bien, en el plano externo o internacional la situación de la doble o múltiple imposición se vuelve un poco más complicada porque como se dijo anteriormente, no existe cuestionamiento alguno sobre la legitimidad que tiene cada país de recabar el cobro de determinado impuesto, lo cual es una situación aparente, porque es aceptado universalmente el criterio de respetar los principios de equidad y de justicia tributaria en toda recaudación fiscal.

Debemos coincidir en que "existe doble imposición internacional cada vez que una persona física o jurídica debe soportar superposición de gravámenes de la misma naturaleza y sobre la misma materia provocados por los regímenes impositivos de dos o más países a la vez".⁹⁰

Los principales problemas que acarrea la doble imposición internacional se deben a que pueden obstaculizar e incluso impedir la ejecución de operaciones internacionales por lo que los razonamientos utilizados en la necesidad que se tiene de regularla se deben más a aspectos económicos que jurídicos pero que necesariamente recaen y alteran éstos últimos.

La Doble Tributación provoca una anulación de los proyectos de inversión directa a largo plazo y que no son sino las erogaciones de capital fresco por parte de empresas principalmente transnacionales que provocan una ganancia económica directa vía impuestos y generación de empleos. Además detiene la tan necesaria e indispensable transferencia de tecnología amén de que es indispensable ésta para que las industrias nacionales puedan competir en un clima de igualdad con respecto a industrias extranjeras.

Otra consecuencia de la Doble Tributación como podemos razonar de la lectura de su definición es el encarecimiento y casi estancamiento de la inversión directa, que es considerada pilar en las economías en desarrollo, como lo es el caso de México, vía financiamiento y préstamos de capital ya sea para adquisición de tecnología de punta o para desarrollo de nuevos planes y proyectos de producción y expansión de las empresas nacionales.

⁸⁹ OMI BA Op Cit Pag 169

⁹⁰ Idem Pag 175

En general, el hecho de que exista la Doble Tributación genera un decrecimiento de la inversión tanto de los nacionales como de los extranjeros en los diferentes rubros económicos y productivos, principalmente en los países en desarrollo como el caso de México, lo que no le permite un crecimiento y un desarrollo acelerado y sostenido de su economía tanto a nivel nacional como de manera individual, medidos y entendidos respectivamente bajo los conceptos de Producto Interno Bruto (PIB); es decir la producción y las ganancias económicas obtenidas a nivel nacional, y por el Producto Interno Bruto "per cápita" o "ingreso per cápita", que equivale al mismo concepto anteriormente descrito pero aplicado de forma individual a los gobernados con respecto al aumento de población.

Ginazzo sintetiza las consecuencias de la Doble Tributación en:

- "a) Carga Fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente.
- "b) Freno al desarrollo económico y muy particularmente a las inversiones extranjeras.
- c) Incrementa la evasión fiscal a nivel internacional."⁹¹

El jurista Neves Dorneles nos dice que "La incidencia en dos Estados, de impuestos sobre una misma renta, dificulta el flujo de capitales, desestimula las inversiones y encarece el costo del dinero y de la tecnología importados."⁹²

Uno de los mayores problemas por lo que la Doble Tributación resulta difícil de evitar es el referente a la soberanía que tienen los diferentes países para poder realizar el cobro de los impuestos que ellos estimen pertinentes, es decir, la soberanía fiscal, tema que por la importancia y sus particularidades será abordado con posterioridad en el presente trabajo.

Podemos resumir en unas cuantas líneas, que la Doble Tributación detiene y puede inhibir el desarrollo de un país, de manera primordial en los llamados tercermundistas, además de que se violentan los principios universales de equidad y justicia tributaria, provocando un estancamiento de los países en

⁹¹ Ginazzo Lima, Edison. "Principales Problemas y Oportunidades que tienen la Operación y Verificación de Estados Tributarios", en Tratados Para Evitar la Doble Tributación Op. Cit. Págs. 141-142

⁹² Neves Dorneles, Francisco. "Doble Tributación Internacional" Citado por Gerardo Aulibia en Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México Naucalpan México Mayo-Agosto 1989 No. 10. Año IV. Pág. 35.

II.- LA DOBLE TRIBUTACION

desarrollo y convirtiendo al país en un país dependiente de las inversiones tanto de capital como de tecnología por parte de los países poderosos.

2.- AMBITOS DE LA DOBLE TRIBUTACION

2.1.- SISTEMAS PARA DETERMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

Hemos dicho anteriormente que la Doble Tributación es una superposición de facultades que tienen dos o más individuos para recaudar un impuesto sobre un mismo hecho o acto económico, realizado en el mismo periodo de tiempo, y que en ocasiones eroga ganancia o excedente económico. También se ha dicho que se debe a una concurrencia de facultades otorgadas por las distintas leyes tributarias a las autoridades fiscales y que acarrearán por consecuencia una disminución en el flujo de capitales vía inversiones tanto directas como indirectas y detiene la transferencia de tecnología de punta, afectando de ésta manera que se de un pleno desarrollo en las economías de los países en vías de desarrollo. Pero ahora pasaremos al análisis de los sistemas en que se basan los Estados para determinar como se van a cobrar los tributos para cubrir sus necesidades.

La forma en que un Estado o Nación determina la manera de obtener sus ingresos lo define, por regla general, su Constitución Política o su documento básico de organización política, que es donde se va a determinar como se va a ejercer el poder público, designándose quien será el encargado de recabar los tributos y que actos van a ser normados y regulados por cada uno de los niveles de gobierno contemplados.

En su Constitución o norma suprema se van a establecer los lineamientos a seguir en materia tributaria, siendo en los ordenamientos secundarios en donde efectivamente se observan las bases técnicas y operativas para la recaudación fiscal.

En la mayoría de los países desarrollados y en los que se encuentran en vías de desarrollo, su formación e integración se basa en Estados soberanos en su régimen interior pero que se hayan supeditados a una unión o liga de Estados, que generalmente se le llama Federación, y que constituye el nivel más alto de gobierno. A su vez los Estados, en su régimen interior establecen pequeñas representaciones de poder en las que delegan determinadas facultades de administración y control gubernamentales, constituyéndose como

municipios, provincias, comunas, etc., pero que se refieren a lo mismo: a una delegación de algunas (muy pocas) facultades de los otros niveles de gobierno.

Dentro de esas facultades se encuentran las de recaudar los impuestos, manejándose diversos criterios sobre los cuales sus gobernados que obtengan un ingreso económico serán afectados con el cobro de diversos impuestos. Pero no solo sus gobernados están sujetos al cobro de impuestos, sino aquellas personas físicas o morales que no estando bajo la tutela del Estado tienen ganancias de establecimientos que se encuentran en su territorio.

Este cobro de impuestos tiene su origen en el poder tributario del Estado, que "se refiere a la capacidad del Estado de imponer mandatos de conducta a las personas, consistentes en la contribución de recursos económicos al erario del Estado. El poder tributario es el poder del Estado respecto de una materia o ámbito de la conducta."⁹³

Debemos señalar que la Doble Tributación Internacional es la que representa una mayor problemática, debido a la concurrencia de leyes y facultades exclusivas de cada país en particular y que son ejercidas dentro de cada uno de sus territorios.

Para llegar al establecimiento de esas leyes tributarias y sus facultades fiscalizadoras, es necesario que se basen en criterios bien definidos acerca de quién y porqué deben de tributar en determinado país.

Terán nos dice que los criterios utilizados para establecer las normas tributarias tiene su origen en ciertos elementos vinculativos, a los que se conoce como criterios de vinculación, y que son referidos tanto a las personas a quienes se les atribuye, asigna o imputa la obligación de contribuir; como a los hechos jurídicos (llamados hechos imposables) que provocan la obligación de tributar. Los primeros se denominan criterios de vinculación subjetivos y los segundos criterios de vinculación objetivos.⁹⁴

Continúa diciendo el autor que "Los criterios de vinculación subjetivos normalmente se refiere(sic) a características de relación de las personas respecto del Estado, tales como la nacionalidad, la residencia o el domicilio.

⁹³ Terán Contreras, Juan Manuel, Op. Cit. Pág. 45

⁹⁴ Cit. Idem. Pág. 47

Los criterios de vinculación objetivos normalmente se refieren a características de relación de los hechos imposables respecto del Estado, tales como la realización de actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en el territorio estatal.¹⁹⁵

“La doctrina y la legislación comparada identifican dos criterios básicos para vincular el poder tributario estatal con el hecho generador del impuesto. Uno es el llamado criterio objetivo, representado por el llamado principio de la fuente territorial o simplemente principio de la fuente y el otro es el criterio subjetivo, que a diferencia del anterior, toma en consideración ciertos atributos o aspectos personales del contribuyente, dando lugar a los denominados principio del domicilio y principio de la nacionalidad.”¹⁹⁶

Así que como se puede ver, existe un consenso en los tres principios utilizados para la implantación de los diversos tributos, el de la fuente de riqueza, el de la nacionalidad y el de la residencia, que serán plasmados a continuación.

a) Imposición atendiendo a la fuente de riqueza - Este criterio tiene su fundamento en la teoría del beneficio, que sustenta que el pago de impuestos se debe a una retribución del contribuyente al Estado por los bienes y servicios prestados por éste,¹⁹⁷ nos dice Chapoy Bonifaz.

“La potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se producen los rendimientos (teoría de la fuente productora), o en cuyo territorio fue obtenida la disponibilidad económica o jurídica de dicho rendimiento (teoría de la fuente pagadora).”¹⁹⁸

Por lo tanto deducimos que este criterio encuentra su aplicación real cuando el país considera que se le debe retribuir cierta cantidad vía impuestos, ya que las ganancias obtenidas lo fueron dentro de su territorio y en uso de sus bienes y servicios. La contraparte de este criterio es que resulta excluyente y por consiguiente perjudicial para el Estado porque relega y olvida a los ingresos

¹⁹⁵ Ibidem

¹⁹⁶ Gimazo Luna, Edison, en *Tratados para Evitar la Doble Imposición*. Op. Cit. Pág. 134

¹⁹⁷ Cit. Chapoy Bonifaz, Op. Cit. Págs. 165-166. Hace una acotación diciendo que “Este principio opera siempre y cuando los beneficios pudieran ser cuantificados y el gravamen resultante de tal distribución de la carga fiscal fuera equitativo, condiciones que difícilmente se dan en la práctica”

¹⁹⁸ Gimazo Luna, Edison, en *Tratados para Evitar la Doble Imposición*. Op. Cit. Págs. 134-135

obtenidos del extranjero, provocando un impulso para la inversión fuera del país y quizá una simulación de ésta para evitar el pago de impuestos. Además existe una clara carga en contra de la inversión en el propio país dando como resultado una disminución de ésta. A este razonamiento hemos llegado porque, como nos dice el mismo Gnazzo al hablar sobre los países desarrollados, "si estos países manejan solamente el criterio de la fuente, estarían perdiendo ingresos fiscales, sobre todo de sus contribuyentes que obtienen rentas fuera del país, en la medida incluso, en que esos contribuyentes estén sometidos a tasas inferiores en otros países."⁹⁹

Este mismo autor hace varias referencias sobre el particular y que en nuestra opinión son relevantes. Dice que dentro de los llamados criterios objetivos, solo uno resulta ser preponderante; el de la territorialidad o de la fuente, el cual tiene un contenido mucho más económico que los criterios subjetivos.¹⁰⁰

Menciona que "todos los países que tienen sistema de impuesto sobre la renta o al capital, aplican en alguna medida el principio de la fuente. El principio de la fuente tiene un carácter universal y en general todos los países lo aplican."¹⁰¹

Y finalmente concluye que "el concepto de fuente está directamente vinculado a la soberanía de un Estado y que renunciar al criterio de la fuente significa en esta misma medida, renunciar a la soberanía."¹⁰²

b) Imposición atendiendo a la nacionalidad.- El usar este criterio "significa que los nacionales deben pagar a ese Estado el impuesto correspondiente sobre todas sus rentas, sin que se tome en consideración el lugar de su residencia o el lugar donde el rendimiento fue producido o pagado."¹⁰³

Si bien es cierto que "En casi todas las constituciones hay normas discriminatorias o de protección, que en alguna forma limitan a los extranjeros en aspectos relacionados con su actividad en ciertos países, pero básicamente,

⁹⁹ Gnazzo Lima, Edison, en Memoria del Curso Sobre Negociación de Tratados Tributarios, Op. Cit. Pág. 69

¹⁰⁰ Cfr. Idem, Pág. 62

¹⁰¹ Ibidem

¹⁰² Ibidem, Pág. 69

¹⁰³ Ibidem, Pág. 63

si uno tuviera que definir los textos constitucionales, en términos generales diríamos que casi todos los países se caracterizan, dentro del plano fiscal, por una línea o tratamiento igualitario a nacionales y extranjeros."¹⁰⁴

Este criterio como vimos, establece que el Estado va a implantar tributos a los nacionales que reciban un ingreso por alguna actividad ya sea dentro o fuera de sus territorio. En la práctica podemos observar que presenta varias contrariedades, entre las que destaca el caso de los nacionales que residen en el extranjero y están sujetos al mismo impuesto así como de los nacionales residentes en el país pero que obtienen ganancias que han sido gravadas en el extranjero por el mismo impuesto, lo que genera una Doble Tributación

Aunado a lo anterior, éste criterio es omiso en lo que se refiere a los extranjeros radicados dentro del Estado que aplica sus impuestos con base en ésta teoría, lo que resulta en una indiscriminación hacia los nacionales respecto de los extranjeros.

c) Imposición atendiendo a la residencia - Chapoy Bonifaz nos dice que "la mayoría de los países que gravan el ingreso extranjero se basan en este criterio."¹⁰⁵

Edison Gnazzo dice que "el principio de la residencia o del domicilio, significa que las personas deben pagar impuesto sobre la renta por ejemplo, al Estado en que residen, sobre todos los rendimientos que reciban, independientemente de su nacionalidad o del lugar donde tales rendimientos fueran producidos o pagados."¹⁰⁶

En consecuencia deducimos que contempla de manera primordial no solo a los nacionales residentes sino a los extranjeros residentes dentro del Estado que lo aplica. La mayor problemática que presenta este criterio es que la definición de "residencia" se presta a una enorme cantidad de definiciones, porque en ocasiones se le identifica con el domicilio establecido por la persona (física), por la estadia de ésta dentro del país por un periodo de tiempo determinado o por la realización de hechos y situaciones que pudieran presumir la exteriorización de residir en el país.

¹⁰⁴ Gnazzo Lima, Edison, en *Tratados Para Evitar La Doble Imposicion*, Op. Cit. Pág. 135

¹⁰⁵ Chapoy Bonifaz, Op. Cit. Pág. 306

¹⁰⁶ Gnazzo Lima, Edison, en *Tratados Para Evitar la Doble Imposicion*, Op. Cit. Pág. 135

Nosotros coincidimos al respecto con el tratadista Gnazzo, quien afirma que "sería más propio hablar de residencia habitual, con lo que en general al domicilio se le da doble carácter, es decir, un aspecto de hecho que es la residencia y otro aspecto subjetivo que es la intención o el ánimo de permanecer en el lugar con carácter habitual."¹⁰⁷

Para las personas morales (principalmente sociedades mercantiles) existen criterios semejantes entre los que encontramos el lugar y las leyes bajo las que se constituyó la sociedad, el lugar en donde se encuentra su administración o en donde se encuentre su matriz u oficina principal. Igualmente se contemplan criterios como el del lugar donde se congrega el consejo de administración o el de la residencia de los principales accionistas y por último el lugar donde se desarrolla y establece las actividades propias del negocio.¹⁰⁸

Debido a la gran diversidad de criterios, se vuelve difícil el llegar a contemplar el establecimiento de un criterio uniforme en el mundo entero para la implantación de impuestos, originándose que se haga una combinación de criterios para poder recaudar la mayor cantidad posible de dinero y así cubrir sus gastos, pero que en muchos de los casos nos da como resultado el que exista una gran cantidad de impuestos que resulten un doble tributo.

¹⁰⁷ Gnazzo Lima, Edison, en Memoria del Curso Sobre Negociación de Tratados Tributarios, Op. Cit. Pág. 64

¹⁰⁸ Cfr. Chapoy Homíaz, Op. Cit. Pág. 167

2.2.- DOBLE TRIBUTACION INTERNA O NACIONAL.

Iniciaremos con la frase ya citada de que "el federalismo es un lujo que hay que pagarlo".¹⁰⁹

Damos comienzo con esa frase porque en nuestra consideración este lujo llamado federalismo es lo que provoca doble o múltiple tributación dentro del propio Estado (nacional).

Un país al estar organizado de forma federalista nos indica que coexisten dentro de él varios niveles de autoridad (generalmente tres), y por consecuencia varios niveles de recaudación con sus respectivas autoridades exactoras.

Hasta aquí, el sistema político del país no representa problema alguno, pero en cuanto se empieza a designar las facultades impositivas de cada nivel exactor surgen situaciones conflictivas que quedan como resultado el cobro doble o múltiple de un impuesto.

Precisamente en la distribución de facultades es que se marca el problema de la superposición de éstas, lo que provoca que exista una concurrencia en el cobro de determinado impuesto (cabe la posibilidad de que no bajo el mismo nombre), dirigido hacia un mismo acto y a un mismo sujeto por el mismo periodo de tiempo, constituyendo una violación por demás flagrante del principio de justicia tributaria, provocando que el tributo se vuelva inequitativo y engoroso para el desarrollo de la economía nacional, de forma específica en los niveles impositivos inferiores (Estados y Municipios).

Es esta concurrencia de facultades de las autoridades fiscales lo que provoca que exista una Doble Tributación interna y que propicia una inhibición en la recaudación de impuestos y una confusión y ahorcamiento de la economía, viendo afectado su poder impositivo tanto los Estados como los Municipios.

Mencionamos que ven supeditado su poder impositivo sólo los Estado y los Municipios respecto de la Federación porque ésta última se considera el

¹⁰⁹ OMBIA, Op. Cit., Pág. 159

órgano administrativo de nivel superior y quien controla y regula las facultades tanto delegadas como derivadas que tienen las otras dos autoridades.

Debemos remarcar que los términos delegar y derivar no significan lo mismo, lo que hace que las facultades derivadas tengan una amplitud, significación y aplicación distintas de las facultades delegadas.

Entendemos por facultad delegada a "aquella relación jurídica donde una autoridad transfiere una parte de sus poderes o facultades a otro órgano"¹¹⁰, a manera de complemento diremos que se deben cumplir con ciertos requisitos como el que el órgano que delega y el que recibe tengan a través de una ley ese derecho y que los poderes o facultades delegadas puedan serlo. Tiene la característica de que no se pueden delegar en su totalidad las facultades y atribuciones que le han sido asignadas, pero si, como se infiere de la definición, se retrae al momento de delegar una cierta cantidad de facultades a poder ejercerlas nuevamente en tanto perdura la delegación realizada, porque de otra manera habría una concurrencia de autoridades competentes, lo que también podría desencadenar una Doble Imposición interna. Al delegar facultades, obviamente el órgano delegador realiza una ampliación de poderes del órgano al que le han sido delegadas las facultades lo que aumenta su esfera de competencia.

Las facultades derivadas las debemos entender como "aquellas que dimanen directamente de un órgano o autoridad constitutiva. Se les llama derivadas porque éstas no fueron dadas a ningún otro órgano anteriormente, por lo que son otorgadas desde el origen mismo de la conformación del Estado".¹¹¹

Al ser facultades derivadas, éstas tienen su origen en alguna constitución o poder constituyente, V.gr.: el poder fiscalizador es una facultad derivada de su soberanía fiscal y se encuentra contenido en su constitución, es decir, en el Derecho. Esto es entendido en el sentido de que el Estado es el único que se puede encargar del cobro de impuestos, para lo que crea órganos encargados del manejo de los mismos, concediendo y estableciendo facultades tanto derivadas como delegadas.

¹¹⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. Pág. 862

¹¹¹ Idem, Pág. 863

II.- LA DOBLE TRIBUTACION

es que el Estado al tener para su organización y funcionamiento otros poderes soberanos en su régimen interior (Estados) y que se encuentran conformados a su vez por comunidades de mucho menor tamaño (Municipios) y que se encuentran unidos a una Federación, ésta última conserva la mayoría de las facultades derivadas en el área fiscal, mientras que a los Estados se les otorga una soberanía fiscal limitada en la facultad de establecer los impuestos que puede recaudar, dejando a los Municipios como meros recaudadores de los impuestos que les marca tanto la Federación como los propios Estados. En nuestro país estos se puede advertir de la lectura que realizemos a los artículos 40, 42 y 115 Constitucionales.

A nuestra consideración resulta notorio que al existir una demarcación de las facultades delegadas y de las derivadas, en la recaudación fiscal no debería existir concurrencia en el cobro de ciertos impuestos, lo que en la práctica sucede con frecuencia, ya que al existir por regla general tres autoridades fiscales que pueden exigir el pago de impuestos, éstas establecen contribuciones que en la mayoría de las ocasiones recaudan bajo nombres distintos pero que en su esencia gravan y afectan actos que ya han sido gravados por otras autoridades fiscales, volviéndose impuestos violatorios de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, dándose con ello una adecuación de fondo al concepto de la Doble Tributación.

Como ejemplo de lo anterior encontramos el amparo que otorgó la SCJN a algunas empresas del municipio de Juárez, en el Estado de Chihuahua, México, en contra de la aplicación de una contribución para "infraestructura y equipamiento", contemplada en la Ley de Ingresos Municipal, por considerarla violatoria de los principios de equidad y proporcionalidad que se consagran en el art. 31, fracc. IV de la Carta Magna.¹¹²

La solución parece sencilla, pero es más complicada de lo que aparenta porque contiene la aceptación por parte del nivel impositivo superior de las necesidades propias de los otros niveles impositivos, concediéndoles una mayor autonomía en la recaudación y establecimiento de impuestos perdiendo necesariamente gran parte del control político debido a que se veía en la necesidad de delegar facultades exactoras que redundarían en un fortalecimiento de los niveles inferiores y un relajamiento de la potestad

¹¹² "Impara la SCJN a 51 Empresas Contra Impuesto Municipal", en El Financiero, México, D.F., Año XVI, No. 4152, 28/Noviembre/1996, Sección Finanzas, Pág. 35.

tributaria del nivel impositivo superior, situación que en la práctica resulta demasiado difícil que suceda, por los matices políticos y sociales que implica.

Otra alternativa que proponemos para evitar la concurrencia de facultades impositivas de las distintas autoridades exactoras, sería la de establecer un organismo autónomo en su funcionamiento y con una gran relación en las áreas económicas de la administración del Estado, y que tendría como función la de regular, establecer y distribuir los tipos de modos y formas de tributar de cada zona del país, mediante estudios técnicos, científicos y de campo, dándole la debida participación a todos los agentes económicos del país.

Manuel Terán nos menciona que en la medida en que se reconozca la existencia actual y potencial de la doble imposición se podrán dar soluciones más acordes y beneficiosas para los países en desarrollo, y asegura que "es factible que las autoridades centrales del Estado -entre las cuales se encuentra el órgano constituyente mismo- determinen o resuelvan la eliminación parcial o total de la doble imposición."¹¹³

Es decir, su criterio es coincidente con lo que nosotros razonamos en el sentido de que son las autoridades federales (centrales dice Terán) las encargadas de poner solución al problema de la Doble Tributación, insistiendo que esto debe realizarse a través de un organismo autónomo que tome en consideración a todos y cada uno de los elementos que inciden directa e indirectamente en los impuestos.

¹¹³ Terán Contreras, Juan Manuel, Op. Cit. Pág. 46

2.3.- DOBLE TRIBUTACION EXTERNA O INTERNACIONAL.

Hablemos ahora de la Doble Tributación en el plano externo es decir, en el ámbito internacional. El problema que se plantea, en primer lugar, es la violación, de igual manera que en la Doble Imposición interna, de los principios tributarios de equidad y capacidad contributiva de los gobernados, lo cual representa una cuestión subjetiva, ya que el verdadero problema es el referente al derecho que tiene cada Estado de cobrar los tributos que estime necesarios.

Es preciso señalar que la Doble Tributación internacional tiene su auge a partir de que se consolida el Impuesto Sobre la Renta como la forma más importante que tiene el Estado para allegarse los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Como lo describimos en los anteriores temas, la doble imposición internacional surge cuando dos o más países ejercen o hacen uso de la soberanía que tienen para exigir el pago de un impuesto cuya naturaleza es similar, impuesto a la realización de un mismo acto o hecho impositivo y realizado sobre un mismo periodo de tiempo.

En tales circunstancias deducimos que la diferencia con respecto a la doble imposición interna o nacional es que en la doble imposición internacional existe la concurrencia de dos soberanías distintas que exigen el pago de un mismo impuesto. Robles Díaz manifiesta que la cuestión planteada es "si existe o no una norma de derecho internacional general aplicable a toda la comunidad internacional que prohíba la existencia de dobles imposiciones."¹¹⁴

Continúa diciendo que la piedra angular de las relaciones tributarias es la soberanía fiscal y que esta acarrea las siguientes consecuencias:

- "1. Derecho exclusivo de cada Estado a ejercer su poder tributario.
- "2. La no actuación coactiva del Estado fuera de sus fronteras, sin atentar contra otra soberanía.

¹¹⁴ Robles Díaz, Rafael, Op. Cit. Pág.84

"3. La facultad legal de tomar en consideración, a efectos de la imposición en un país, los presupuestos de hecho ocurridos en el extranjero, sin que esto contradiga la impropiedad del ejercicio del poder tributario fuera de las fronteras del Estado."¹¹⁵

De lo que resulta que al ser dos soberanías independientes una respecto de la otra surge la problemática respecto a quien tiene el legítimo y real derecho a recaudar el tributo y porqué, ya que en apariencia las dos autoridades exactoras lo tienen, en virtud de que no están realizando cosa distinta que lo que jurídicamente les corresponde.

Esta situación jurídica es la que plantea la mayor dificultad para tomar medidas tendientes a disminuir y eliminar la Doble Tributación internacional, ya que los distintos países únicamente están en uso de su respectiva soberanía fiscal.

El problema de acuerdo a todo lo anteriormente estudiado, tiene su origen en el sistema de imposición que se utiliza para gravar tanto a sus residentes como a los que no lo son, dando como resultado que en el momento en el que un sujeto se encuentre en una situación de influencia de dos regímenes tributarios con distintos criterios exactores se vea afectado de una manera demasiado onerosa por la Doble Tributación a la que se le somete.

Como nos menciona Ottmar Buhler: "Ciertamente, el principio de que para un mismo presupuesto de hecho, sólo puede exigirse una sola vez el tributo, no tiene tanta fuerza lógica como el de que el juez, cuando debe fallar en conflictos sobre relaciones jurídico-privadas, sólo puede tomar esa decisión con arreglo a un solo ordenamiento jurídico. O el de que, en relación con el único hecho punible, sólo puede aplicarse una ley penal".¹¹⁶

Entendemos que la justificación a tal situación quizá se encuentre en el hecho de la necesidad que tienen todo Estado de recaudar una cierta cantidad de dinero de sus gobernados para su propio mantenimiento y el cumplimiento de ciertos fines que le han sido encomendados, porque de otra manera no se puede encontrar otra justificación jurídica, ya que por analogía, si en el derecho

¹¹⁵ Idem

¹¹⁶ Buhler, Ottmar. "Principios de Derecho Internacional Tributario" Traducción de Fernando Cervero. Torremón Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1998. Pág. 115

privado se resuelve un conflicto a través de la aplicación de una sola legislación, en el derecho público debería de aplicarse la misma regla.

Volviendo al hecho de que los Estados al gravar a un individuo por un mismo impuesto, por dos autoridades distintas, por el mismo hecho y por el mismo periodo de tiempo, podemos desprender que deben confluir varios elementos, como:

- a) Debe existir una identidad en el sujeto gravado
- b) Debe de gravarse el mismo hecho por dos legislaciones distintas
- c) La imposición deberá ser referida a un mismo periodo de tiempo
- d) Debe existir una concurrencia de dos autoridades distintas en uso de su soberanía tributaria.

Este último elemento es que conlleva la problemática más difícil de resolver.

Para poder analizar con detenimiento éste último punto, debemos comprender el término soberanía y los elementos que contiene.

Soberanía del latín "*superamus*", "*super*" que significa sobre, encima, proviene de soberano, usado como adjetivo para denominar a quien ejerce o posee una autoridad suprema e independiente.¹¹⁷

Tiene su origen a finales de la Edad Media, como consecuencia de la lucha entre el rey, el imperio, el papado y los señores feudales, y como medida de establecer un poder supremo sobre el cual no existiera autoridad o potestad superior.¹¹⁸

Como se puede observar, la soberanía es una facultad que se le otorga a determinado ente jurídico a efecto de que sobre el no exista ningún poder o facultad que le marque o le determine alguna conducta o le infiera algún comportamiento.

Por lo tanto concluimos que la soberanía es un concepto que se traduce en una situación jurídica y de hecho que va ligada de una manera inherente a la

¹¹⁷ Cit. Quiñet. Op. Cit. Tomo XI. Págs. 253-254.

¹¹⁸ Cit. Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. Pág. 2935.

autonomía con que se desempeña un Estado con sus gobernados, de tal manera que la soberanía se entiende como una atribución que faculta al Estado para poder tomar determinadas decisiones sin que exista poder o facultad que lo pueda impedir.

Así entendida, la soberanía es un poder de decisión que es ejercido a través del Estado mediante el poder público que tienen sus diversas autoridades. Pero este poder no es originario, ya que el Estado como ente jurídico no tiene la facultad de ser soberano sino que ésta es delegada por sus gobernados a efecto de que tenga la autonomía suficiente para cumplir sus fines.

Al respecto menciona Castillo Velasco "La soberanía es una potestad suprema que nace de la propiedad que el pueblo y el hombre tienen de sí mismos, de su libertad y de su derecho [...] porque para el establecimiento de un gobierno delega el pueblo algunas de las facultades de su soberanía, ni las delega todas, ni delega algunas irrevocablemente. Encarga el ejercicio de algunas de esas facultades y atribuciones a aquellos funcionarios públicos que establece; pero conservando siempre la soberanía, de manera que ésta reside constantemente en el pueblo".¹¹⁹

Del concepto dado por Castillo Velasco podemos desprender que la soberanía no es una potestad inherente al Estado, sino a sus gobernados, que éstos delegan a efecto de asegurar o dar pie a la gobernabilidad y facilitarle al Estado el cumplimiento de sus fines.

Así, la soberanía del Estado, conjuntada con la necesidad que tiene de recaudar ciertas cantidades económicas para satisfacer sus obligaciones es lo que da como resultado que el Estado establezca una soberanía fiscal, aplicada a la facultad que tiene cada Estado de establecer sus impuestos y su forma de recaudarlos.

Robles Díaz recalca que "cada nación está facultada legalmente a gravar a sus nacionales y extranjeros residentes, así como a sus nacionales no residentes, sobre una base mundial (universal); y a los extranjeros no residentes

¹¹⁹ Castillo Velasco, José María Del " Apunamientos Para el Estudio del Derecho Constitucional Mexicano ", Imprenta del Gobierno, México. 1871, pag. 236.

en la medida que exista un mínimo de conexión o vínculo con el Estado, conforme al criterio de la fuente."¹²⁰

Las únicas limitaciones que existen, sigue diciendo, son las derivadas de acuerdos internacionales, las cuales serán vistas posteriormente.

Ante tal situación, cuando dos Estados instauran dentro de sus legislaciones tributarias un impuesto que coincida en el acto, la persona y el tiempo, estamos ante un problema de Doble Tributación, lo que violenta los principios de justicia y equidad tributaria, pero también ante el ejercicio soberano que cada Estado tiene de establecer sus contribuciones. Por eso es que éste es el problema más complicado a que se encuentran sometidos los países cuando tratan de encontrar soluciones a la Doble Tributación internacional.

La soberanía fiscal de cada país tiene su más claro ejemplo en el criterio que decide establecer para recaudar los impuestos que le son necesarios para cubrir sus necesidades, ya que no existe ninguna autoridad o poder que pueda impedirlo.

Quizá la única forma de evitar la Doble Tributación sea el establecimiento de convenios o tratados en materia tributaria, aunque pudiera parecerse que se está en presencia de una limitación al poder tributario de cada país. Cosa que es del todo falsa, porque si partimos de la concepción que el derecho a nuestro juicio es una ciencia reguladora del queacer de las personas y busca como fin último una sana y armoniosa convivencia entre ellos, en materia impositiva se podría reflejar en el establecimiento de criterios uniformes entre los Estados para el cobro de impuestos.

¹²⁰Robles Diaz, Rafael, Op. Cit. Pág. 84

3.- MEDIOS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

3.1.- TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

Hablaremos ahora de las formas en que se ha buscado una aminoración de los impactos que provoca la Doble Tributación, formas que van desde intentos por disminuir sus efectos hasta intentos por desaparecerla.

Si hemos mencionado que la Doble Tributación es el resultado de la incidencia de dos jurisdicciones fiscales distintas, realizando el cobro de un impuesto de características fiscales similares y que afectará al mismo individuo, por un mismo acto y por un mismo periodo de tiempo, entonces la solución más lógica y racional es cambiar o modificar alguno de los elementos que lo conforman.

Esto, en la práctica se vuelve un problema que implica variadas situaciones adversas, ya que al exigir el cobro del impuesto las jurisdicciones fiscales sólo realizan lo que la ley les permite, amén de que el impuesto y sus características así como los individuos y actos que han de afectarse son determinados con base en las necesidades que tiene el Estado y de acuerdo a circunstancias por las que atraviesa el mismo Estado.

En sentido contrario a los problemas que significa la limitación de las facultades impositivas de los países que tienen situaciones de Doble Tributación, están los daños a las economías vía inversión directa e indirecta que dejan de realizarse como consecuencia de la Doble Tributación.

Esta problemática fue inicialmente planteada, nos relata el Dr. Bettinger, desde 1921 por los Estados más desarrollados a través de un Comité Financiero dependiente de la Sociedad de Naciones, quien a partir de dicha fecha y con la participación de algunos de los países más desarrollados del mundo (E.U.A., Bélgica, Italia, Japón, Reino Unido, Suiza, etc..) llevó a cabo una serie de reuniones y convenciones que tenían como propósito el estudio de los alcances económicos que tenía la Doble Tributación, buscando propuestas para aminorar

su impacto y resolver los problemas planteados. Los resultados de estas consultas fueron la elaboración de convenios bilaterales que si bien no resolvían la problemática, representaron los primeros intentos reales y decididos de disminuir y acabar con los efectos de la Doble Tributación. Así también, como resultado de las consultas el Consejo de la Sociedad de Naciones designó en 1929 un Comité Fiscal Permanente, cuyo objetivo primordial fue la búsqueda de mecanismos tributarios que permitieran una sana, equitativa y justa imposición para las compañías que efectuaban operaciones comerciales en varios países.¹²¹

Es tal la incidencia de la Doble Tributación en la economía de los países en el mundo, nos continúa enunciando Bettinger, que los estudios no sólo han sido realizados por la Sociedad de las Naciones y su organismo descendiente la Organización de las Naciones Unidas (Naciones Unidas, como se le conoce también), sino que ha sido objeto de estudio y análisis de forma regional por diversos grupos o bloques de países como los integrantes de la Organización de Cooperación Económica (OCDE); resultado de la Organización De Cooperación Económica Europea (OCIE); así como por el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), además encontramos convenios como el de Cartagena de 1971 y el del Grupo Andino.¹²²

En todos los casos se llegó a la conclusión de que la mejor forma de prevenir y evitar la Doble Tributación, era el establecimiento de tratados o convenios entre los países interesados, elaborándose entre ellos, dice Sellerer, dos convenios bilaterales para evitar la doble imposición, publicando la OCDE un modelo en 1963; las Naciones Unidas concretizaron algunas directrices para la negociación de acuerdos bilaterales en 1974, publicando un convenio hasta 1980.¹²³

Como se puede observar, la Doble Tributación ha sido un problema común a partir del presente siglo, de manera primordial por el aumento en las comunicaciones y el comercio entre los diversos países del mundo, lo que ha

¹²¹ Cf. Bettinger Barrios, Herbert, "Estudio Práctico Sobre los convenios Impositivos Para Evitar la Doble Tributación", 2a Edición, Ediciones Fiscales ISIF S.A., México, 1996, Pág. 71.

¹²² Idem.

¹²³ Cf. Sellerer, Carlos, Op. Cit. Págs. 92-93.

obligado al establecimiento de medidas fiscales entre los países que sufren sus efectos.

Para entender lo que es un tratado nos remitiremos a lo pactado en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, en su artículo 2.1 a), que determina: "se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o mas instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación."¹²⁴

Los convenios o tratados resultantes de las convenciones han sido tomados como modelos por una gran cantidad de países (V.Gr. México utilizó el modelo OCDE en sus dos Tratados Para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta con Canadá realizado en la Ciudad de Ottawa el 8 de Abril de 1991 y publicado en el Diario Oficial de la Federación (D.O.F.) y con los Estados Unidos de Norteamérica en Washington, D.C., el 18 de Septiembre de 1992, publicado en el D.O.F. el 5 de Enero de 1994) para la realización y el establecimiento de tratados entre dos o más países que tengan una situación de Doble Tributación en función de la cantidad de operaciones comerciales que realizan y que por consiguiente no resultan las medidas últimas que reduzcan o desaparezcan la Doble Tributación, sino que sólo son las directrices a seguir para el establecimiento de un convenio en específico entre dos o más países.

De igual manera, los modelos tributarios han sido elaborados por los grupos o bloques de países (OCDE, NU, ALALC, Grupo Andino), de acuerdo a sus características propias, de ahí que no se contemplan los tratados de igual manera en los países desarrollados y con economías fuertes, que en los países que están en vías de desarrollo y por consiguiente con economías débiles y propensas a fuertes devaluaciones, lo que provoca inflaciones y carestías a la población.

Al existir en la mayoría de las ocasiones una gran diferencia entre las economías de los países desarrollados (los inversionistas) y la de los países en vías de serlo (en los que se invierte), se hace más evidente la discrepancia en cuanto al método o criterio utilizado para imponer los gravámenes así como en

¹²⁴ Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados. Hecha en Viena el 23 de Mayo de 1969. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de Febrero de 1975.

II.- LA DOBLE TRIBUTACIÓN

la determinación de las personas o actos tendientes a afectarse con esos criterios.

Por eso la visión de los países desarrollados al enfocar los principios que rigen la implantación y establecimiento de tratados tributarios para que éstos sirvan como un instrumento que evite la Doble Tributación, impida la evasión fiscal y facilite la libre movilidad de personas, capitales y tecnología, mientras que los países en vías de desarrollo buscan que los tratados sirvan para promover el crecimiento de sus economías, sin olvidar con ello impedir la Doble Tributación y la evasión de impuestos.

Una vez que se han contemplado los criterios impositivos aplicables en cada uno de sus territorios y encontrando puntos de acuerdo para conjuar dichos criterios se deberán unificar los criterios vinculantes utilizados en cada país.

Entendemos por criterios vinculantes a los elementos en que se basa el Estado para establecer sus normas impositivas a determinada persona. Así, tenemos que existiendo tres criterios utilizados de manera primordial en el establecimiento del cobro de impuestos: el de residencia, el de fuente de riqueza y el de nacionalidad, se debe buscar llegar a un acuerdo entre los países que suscriben un tratado para utilizar un mismo criterio y evitar con ello la Doble Tributación.

La dificultad estriba en que cuando los convenios tributarios se realizan entre dos países con economías distintas debido al grado de desarrollo de cada uno de ellos, los criterios que utilizan los respectivos países generalmente no son coincidentes.

En la mayoría de los países de América Latina, a las personas físicas y morales domiciliadas en el exterior son gravadas con base en el criterio de la fuente de riqueza, con excepción de México que utiliza además el criterio de la Nacionalidad, debido a sus necesidades de crecimiento.

Es precisamente con base en esa necesidad, inferimos que los países en vías de desarrollo han buscado establecer acuerdos que motiven la entrada, estancia y reinversión de capitales extranjeros a sus territorios, promoviendo al efecto la concreción de acuerdos tributarios que motiven a los inversionistas

Una forma de incentivar la inversión extranjera es saneando la recaudación tributaria a efecto de no producir casos de Doble Tributación o evasión fiscal, lo que se intenta a través de los convenios de información fiscal y los tratados tendientes a evitar la Doble Tributación.

Los convenios de información fiscal "son auténticos tratados que obligan /.../ al Estado, a proporcionar al otro Estado contratante, la información que se establezca en el acuerdo."¹²⁵

En los convenios de información fiscal, concluimos, se establece un intercambio de información tributaria que tiene por objeto la determinación de impuestos a fin de evitar la defraudación fiscal y no provocar caso de Doble Tributación fiscal.

Los tratados tendientes a evitar la Doble Tributación fiscal son como lo señala el Dr. Herbert Bettinger "instrumentos legales internacionales que buscan propiciar la neutralidad y servir de base para que los Estados que así lo deseen logren la equidad en operaciones celebradas por sus residentes fuera de sus fronteras".¹²⁶

Así también menciona que "Los Convenios representan el acuerdo sobre diversos derechos y obligaciones a los que deberán sujetarse los Estados Contratantes, tienen como finalidad delimitar los actos de imposición y establecer cual de ellos deberá exigir el pago del crédito fiscal y por lo tanto, la renuncia del otro Estado al derecho que en esa transacción tiene para gravar de acuerdo con su política fiscal territorial el ingreso generado. Así, en la celebración de los Convenios tributarios, la aceptación de cobrar y la renuncia de dejar de actuar, implica la neutralidad fiscal internacional en una transacción determinada."¹²⁷

¹²⁵ Calvo Nicolau, Enrique, Op Cit Pág 49

¹²⁶ Bettinger Barrios, Herbert, Op Cit Pág 38

¹²⁷ Idem Pág 39

3.2.- DIFERENTES MODELOS DE TRATADOS PARA PREVENIR LA DOBLE TRIBUTACION

En éste tema nos referiremos a los diferentes tratados que se han elaborado por los grupos de países anteriormente mencionados (OCDE, NU, ALALC, Grupo Andino), y que han servido como base para la negociación e implantación de los tratados tributarios que se llevan a cabo entre diversos países.

Como se ha descrito en páginas anteriores, los esfuerzos por evitar los efectos de la Doble Tributación comenzaron a principio de siglo, a través de reuniones de expertos fiscales pertenecientes a países con un alto grado de desarrollo comercial (E.U., Italia, Países Bajos, Reino Unido, Francia, Suiza, Bélgica, etc.)

De éstos páneles fueron surgiendo estudios y análisis que sirvieron de base para elaborar los primeros convenio bilaterales en materia fiscal, cuyo fin primordial era el atenuar los impactos que tenían sobre las economías de los Estados contratantes la Doble Tributación y su aplicación sobre el comercio que entre ellos se desarrollaba. Estos convenios han tenido que adecuarse a las necesidades que se presentan en cada uno de los países negociantes porque desde entonces a la fecha las operaciones comerciales han variado en cantidad y complejidad, debido en gran medida al avance de las comunicaciones y a la conformación de grandes bloques comerciales que han redundado en la configuración de un mundo mas globalizado y con mayores problemas de combinación de sistemas económicos, políticos y sociales.

El avance de las comunicaciones, y la globalización del comercio mundial, han obligado a que se busquen mecanismos de integración de los impuestos entre los miembros de los grupos comerciales.

Esta globalización acarrea transacciones internacionales que "originan potencialmente el ejercicio de dos potestades tributarias, la del país de origen o país del inversor y la del país donde la operación se realiza."¹²⁸

¹²⁸ Robles Díaz, Rafael, Op. Cit. Pág. 103

Esta integración se ha venido realizando paulatinamente a través de tratados tributarios, que en nuestra opinión son los acuerdos entre dos o más países en el que se busca concensar y adecuar los impuestos de una manera justa y equitativa tanto para los contribuyentes como para los gobiernos de los Estados contratantes, mediante el reconocimiento de directrices y normas básicas a considerar por los países contratantes.

Las directrices básicas que se utilizan son las surgidas de los estudios realizados por la Sociedad de las Naciones hoy ONU, la OCEE hoy OCDE, así como los acuerdos tomados en Cartagena, Colombia, en 1971 y el modelo establecido por los E.U.A.¹²⁹

El modelo surgido de la OCDE fue elaborado en el año de 1963, modificándose en 1977 y actualizándose en 19992, siendo considerado, junto con el de la ONU como las guías más importantes en las negociaciones tributarias actuales.¹³⁰

En su contenido se encuentran de reglas que enuncian el principio de conceder la potestad tributaria al país de la residencia, limitando el poder tributario del país de la fuente. Este modelo busca establecer una regla única para cada tipo de tributación, pero en determinadas ocasiones considera necesario dar mayor flexibilidad a algunos artículos.

Es el modelo más utilizado, basado en principios de Derecho Anglosajón, y es utilizado por los países europeos, asiáticos y latinoamericanos. Mantiene un equilibrio entre importaciones y exportaciones mediante un sacrificio en la recaudación a cambio de una equidad tributaria.¹³¹

Las Naciones Unidas como ya se mencionó, elaboró un convenio que fue publicado en 1980, que contenía directrices orientadas a regular y establecer acuerdos fiscales entre países en vías de desarrollo y países desarrollados. Su intención fue que tales reglas fueran aceptadas y que protegieran de manera plena tanto los intereses de uno y otro grupo de países.¹³²

¹²⁹ Cfr. Bettinger Barros, Herbert, Op. Cit. Págs. 31-32

¹³⁰ Idem, Pág. 33

¹³¹ Cfr. Mancera, S.C., "Estudio de Derecho Tributario Comparado", México, 1994, Pág. 82

¹³² Cfr. Bettinger Barros, Herbert, Op. Cit. Pág. 33

Se basa en los principios que establecen los modelos de la OCDE y el modelo Americano (E.U.A.), con algunas adecuaciones que intentas distribuir las cargas fiscales de manera más equitativa entre el país de la fuente y el país de residencia. Refleja las distintas variantes que en la práctica se han negociado entre países desarrollados y en vías de desarrollo.¹³³

El modelo de Cartagena sigue el principio de la fuente de riqueza, y que consiste en la facultad que tiene el Estado de gravar el total de los ingresos que provengan del territorio del propio Estado, independientemente de la residencia de la persona que los obtiene.¹³⁴

Es conveniente señalar que éste principio se opone al principio de renta mundial adoptado por México, que consiste en gravar a los residentes en territorio nacional respecto del total de sus ingresos, independientemente de la ubicación de la fuente de riqueza de donde provengan, situación que provoca que éste tipo de tratado no resulte conveniente para los países que hayan adoptado el principio de renta mundial.

El modelo Americano surge como una necesidad de su Departamento del Tesoro de adoptar medidas que contemplen sus propias leyes tributarias, y que a diferencia de los otros modelos, protege al capital de exportación y elimina la neutralidad en la importación de capitales. Dicho de otra manera, este modelo está inclinado a proteger la repatriación de capitales, sin la creación de estímulos a los montos provenientes de actividades en los E.U.A.¹³⁵

Como nos hemos dado cuenta, cada modelo tributario obedece a los intereses económicos y comerciales del bloque o país que los crea, lo que provoca problemas de interpretación y aplicación, además de que trata a los desiguales como iguales.

¹³³ Cit. Mancera, S.C., Op. Cit. Pág. 84

¹³⁴ Cit. Dellinga Barríos, Herbert, Op. Cit. Pág. 13

¹³⁵ Cit. Mancera, S.C., Op. Cit. Pág. 85

3.3.- TRATADOS DE LIBRE COMERCIO

Consideramos que el tema de los Tratados de Libre Comercio debe ser tratado de forma independiente al de los tratados tributarios que buscan eliminar la Doble Tributación, porque en aquellos confluye una gran cantidad de elementos que los distinguen de éstos últimos, además de que los tratados tributarios han venido a ser preparatorios a la celebración de tratados de libre comercio.

Los tratados de libre comercio “buscan la eliminación de barreras comerciales que impidan un intercambio comercial pleno.”¹³⁶

La idea de una libertad para comercial surge con la adopción mundial de el liberalismo económico como doctrina para el intercambio comercial a principios del presente siglo, debido en gran medida a la enorme intervención del Estado en la economía y el control del intercambio comercial.

La doctrina del liberalismo económico, cuyos exponentes y precursores son Tomas Hobbes, David Hume y Bernard de Mondeville, proclama la no intervención del Estado en la vida económica, lo que tiene sus inicios en el siglo XVIII y es sintetizada por los franceses bajo la fórmula del *laissez-faire* y el *laissez-passer*, traducido como dejar hacer, dejar pasar.¹³⁷

La fórmula dejar hacer, dejar pasar, entendida como una libertad al libre tránsito comercial, mediante la disminución de trabas burocráticas (entre ellas los impuestos) por parte del Estado, logrando un mayor intercambio económico entre los países y logrando de manera teórica un desarrollo generalizado.

Es el final de la Segunda Guerra Mundial (1939-1945) cuando se acentúa la intervención del Estado en todas las actividades económicas, primordialmente por las condiciones que imperaban en esos días, en que se dio un estancamiento de los comerciantes e inversionistas por las determinaciones que tomaba el Estado.¹³⁸

¹³⁶ Mancera, S.C., Op Cit Pag 90

¹³⁷ Cit. Gomez Granillo, “Breve Historia de las Doctrinas Economicas”, 15a. Edición, Editorial Estímulo, S.A., México 1988, Págs. 39-40

¹³⁸ Idem, Pag. 43

Esto provocó la implantación de la doctrina del liberalismo económico, lo que desencadenó un auge de las inversiones de los países más poderosos (los vencedores de la guerra), conformándose grandes corporaciones que se dedicaron a producir en masa para un mercado cada vez más amplio. Esta gran mercado originó que los Estados buscaran medios de control tributario para que los beneficios no solo redundaran en un desarrollo de los comerciantes, sino que se buscaba un desarrollo equilibrado de la sociedad (lo cual no sucedió) mediante la implantación de medidas que pretendían favorecer a ambas partes: los comerciantes podrían tener una gran cantidad de ventajas entre los países contratantes y los consumidores se beneficiarían vía productos de mejor calidad y menor costo, mientras que el Estado tendría mayor capacidad de gestión de obras de beneficio social consecuencia de una mayor recaudación.

Al crecer las corporaciones comerciales y al reducirse los mercados existentes, se propició la forma de abrir los mercados de comercio, para la creciente inversión y flujo de capitales, provocando que se configuraran grandes bloques comerciales.

Así surgen los bloques comerciales y se van encamando a la creación de mercados comunes (la forma más elevada del comercio) en donde existan el mínimo de trabas para el comercio.

Nosotros coincidimos en que la globalización es "la eliminación de fronteras y barreras arancelarias para las transacciones de comercio internacional que se lleva a cabo entre los residentes de dos o más países."¹³⁹, y concluimos que esta globalización se concreta a través de bloques comerciales mediante la realización de tratados de libre comercio.

Estos bloques comunes se realizan a través de tratados de libre comercio, que son "el conjunto de normas que regirán el comercio y la inversión que llevan a cabo los países contratantes"¹⁴⁰ y están "buscando eliminar las barreras al comercio, promover condiciones para una competencia justa, incrementar las oportunidades de inversión, establecer procedimientos efectivos para la aplicación del Tratado y la solución de controversias, así como fomentar la cooperación entre los miembros del tratado."¹⁴¹

¹³⁹ Calvo Nicolán, Enrique Op. Cit. Pág. 19

¹⁴⁰ Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFIA) Otros. Tratado de Libre Comercio de América del Norte, Operación Haití. México, 1996. Pág.9

¹⁴¹ México, Estados Unidos de América y Canadá. Resumen del Tratado de Libre Comercio. México, 1996. Pág. 1

II.- LA DOBLE TRIBUTACION

Tanto la definición como los objetivos que se buscan mediante la celebración de un tratado de libre comercio, varían de acuerdo a las metas y objetivos de los países contratantes, aunque a nuestra consideración es una realidad palpable que casi todos los países que signan un tratado de libre comercio buscan lograr una integración de sus economías con el resto del mundo y volverse competitivos a nivel internacional.

CAPITULO TERCERO

LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

1.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN MEXICO

1.1.- EL DEBER TRIBUTARIO. ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL

1.2.- PRINCIPALES IMPUESTOS EN MEXICO

2.- REGULACION JURIDICA DE LA DOBLE TRIBUTACION

2.1.- INEXISTENCIA DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL MARCO CONSTITUCIONAL MEXICANO

2.2.- DECLARACION DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACION POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

I.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN MEXICO

I.1.- EL DEBER TRIBUTARIO. ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL.

El deber, entendido en términos jurídicos, "proviene del latín *debere*, a su vez que *habere* y de: "tener que", "ser necesario", "tener la obligación", "deber" indica el compartimiento (sic) al que un individuo está obligado de conformidad con una regla o precepto (religioso, moral, jurídico). De ahí que "devido" (de *debitum*): el comportamiento conforme a la regla o precepto) sea entendido como "lo correcto", "lo bueno", "lo justo", "lo lícito".

".../ El acto considerado debido es un acto tenido por obligatorio: un acto que se debe hacer. Normalmente el deber se manifiesta en el contenido de un mandato: "cumple tus promesas", o bien una prohibición: "no mientas". Por ello "deber denota siempre una restricción impuesta a los individuos. La imposición de deberes es una de las formas típicas por las cuales se regula el comportamiento humano".¹⁴²

Partiendo de la acepción utilizada para la palabra deber, comprendemos al deber tributario como una obligación que se tiene de dar o entregar a alguien cierta cantidad económica denominada tributo.

Esta obligación de entregar un tributo la encontramos determinada en nuestra constitución en el artículo 31 fracción IV que establece:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

¹⁴² Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. Pág. 815

En el precepto antes transcrito encontramos la base jurídica que, en opinión de la gran mayoría de los autores mexicanos, regula las relaciones entre los sujetos de la relación tributaria en México, señalando el como, porque y para qué se realiza dicha contribución.

Del artículo en cuestión se desprende que quien tiene la calidad de sujeto activo (es decir, quien recibe los impuestos) es la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, con la salvedad de que estos últimos (los Municipios) no tienen una plena potestad jurídica tributaria ya que el artículo 115 en su fracción II Constitucional los limita a administrar de manera libre su hacienda, al enunciar:

Artículo 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

II.- Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.

Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los Estados, los bandos de policía y buen gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones.

Así, solo la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios (con su limitación) son los únicos legalmente facultados para poder ser acreedores de créditos fiscales, aunque el maestro Margáin Manautou menciona que "como excepción se pueden señalar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales (los han legitimado), el primero para firmar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudarlos directamente"¹⁴³

¹⁴³ Margáin Manautou, Emilio Op. Cit. Pág. 247

III.- LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

Aquí resulta necesario asentar que existen en nuestra Constitución diversos artículos que regulan los diferentes ámbitos de competencia entre las Entidades Federativas y la propia Federación respecto de las contribuciones que podrán ser impuestas por cada uno de ellos, así tenemos que el artículo 73 Constitucional nos señala:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y...

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1°. Sobre el comercio exterior;

2°. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27;

3°. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5°. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

III.- LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica, y...

Artículo del que podemos resaltar cierta incongruencia en las fracciones enunciadas, respecto de lo que se entiende reservado para la Federación y lo que por exclusión puede ser regulado por las entidades Federativas.

Otro artículo referente a lo anterior es el 117 Constitucional, que enuncia:

Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

- III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;
- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;
- VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;...

Artículo que como hemos visto contiene las prohibiciones expresas que en materia impositiva son aplicables a las Entidades Federativas y que junto con

el ambiguo artículo 73 contienen las materias que quedan excluidas de su posible imposición por parte de los Estados.

Por último mencionaremos lo contenido en el artículo 131 Constitucional:

Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional...

Lo que a nuestra juicio es solo una complementación de los anteriores artículos plasmados.

Continuando con el estudio del artículo 31 fracción IV, éste enuncia que los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria son los mexicanos residentes en un determinado Estado o Municipio y que se encuentran a su vez comprendidos dentro de la Federación.

Dentro de la terminología usada por el legislador de 1917 en nuestra Carta Magna encontramos que la obligación tributaria se encuentra contenida en el Capítulo II y que éste capítulo se refiere a los mexicanos además de que en la redacción del artículo 31 se enuncia claramente que son obligaciones de los mexicanos, entre otras la de contribuir para los gastos públicos.

Precisamente por la redacción usada en tal artículo se ha dado lugar a la duda en cuanto que la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, sea realizada de manera única y exclusiva por los mexicanos, excluyendo de tal obligación a los extranjeros residentes en el país.

Al respecto concluimos que esta omisión en la ley no es obstáculo para que la Federación y los estados establezcan el pago de impuestos a cargo de los extranjeros residentes en el país, a través de las Leyes Fiscales Secundarias o Reglamentarias, atendiendo primordialmente a que la Constitución al hacer caso omiso de esta situación da pauta a interpretar que no se opone a que se regule esta omisión, aplicándose el principio de derecho que dice: "lo que no es está prohibido, está permitido".

Si bien ésta interpretación es aceptada por las autoridades fiscales como se desprende de la lectura de las leyes secundarias vistas, existen algunos tratadistas que opinan lo contrario, como el caso del Dr. Ramón Reyes Vera quien en su Ensayo Jurídico aparecido en la Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México bajo el título de: "La Teoría de la Contribución Mexicana" establece que:

"a) La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no establece obligación económica alguna a los extranjeros que realicen actividades lucrativas en nuestro país, o sobre riquezas muebles o inmuebles situadas en territorio nacional, o relacionadas con mexicanos, han sido las leyes secundarias las que han establecido esas obligaciones.

"En cambio el artículo 2° de la Constitución sí establece el derecho de todo extranjero que siendo esclavo, al entrar al territorio nacional alcanza por ese solo hecho, su libertad y la protección de las leyes mexicanas.

"No es difícil pensar que así como los extranjeros tienen derechos políticos, también deban tener obligaciones políticas y económicas.

"b).- No existe en la Constitución un concepto unívoco, claro y técnico, de contribución y de impuesto, ya que ambos se refieren al concepto amplio de obligaciones económicas de los mexicanos."¹⁴⁴

Situación que en efecto, es palpable de la simple lectura del artículo 31 en su fracción IV y que ha dado lugar a numerosas suposiciones del porqué se encuentra redactado en esos términos.

En el sentido contrario al que se sostiene líneas arriba, se expresa Cortina Gutiérrez al mencionar que: "Si los mexicanos y extranjeros /.../ gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas la del pago del impuesto."¹⁴⁵

¹⁴⁴ Reyes Vera, Ramón. "La Teoría de la Contribución Mexicana" en Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Naucalpan, México, Mayo-Agosto 1980, No. 10, Año IV, Págs. 81-85.

¹⁴⁵ Cortina Gutiérrez, Alfonso. "Curso de Política de Finanzas Públicas de México" Editorial Porrúa S.A. México 1977, Pág. 26.

III.- LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO

El mismo autor señala que "Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV, del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo."¹¹⁰

Consideración que es la más aceptada por los tratadistas y por las autoridades fiscales.

Retomando el análisis de del artículo 31 fracción IV encontramos que la obligación tributaria expresamente va dirigida a regular los hechos jurídico económicos de los residentes en el país.

Aquí se ha planteado la disyuntiva del porqué el legislador enfáticamente señala que están obligados al pago del tributo los individuos que tengan su residencia en el país y no aquellos que tengan establecido su domicilio.

En primer lugar la citada fracción al referirse el término residencia lo hace en una clara alusión de quienes pueden establecer o fijar gravámenes impositivos, restringiendo ésta facultad a la Federación, el Distrito Federal, al estado y al Municipio en que resida el contribuyente, pero tal definición no nos aclara el porqué del término empleado.

Como se dijo anteriormente, surge una disyuntiva en cuanto al texto Constitucional porque en las normas secundarias (concretamente en el Código Fiscal de la Federación -CFF-), señalan lo que debe entenderse por Domicilio Fiscal y a quienes se considera residentes en territorio nacional.

En su redacción al CFF manifiesta que para efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Carta Magna integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial (artículos 42 y 43 Constitucionales y 8º del CFF).

Además indica que se consideran residentes en territorio nacional: (artículo 9º CFF)

I.- A las siguientes personas físicas:

¹¹⁰ Idem

III.- LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II A las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Pero la confusión surge cuando de la lectura de su artículo 10 (del CFF) se desprende el concepto de lo que debe entenderse por domicilio para efectos fiscales:

Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I.- Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimiento de personas morales residentes en el extranjero /.../ el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen...

Los citados artículos, como se puede observar hacen una explicación de qué debe entenderse como residencia y como domicilio fiscal pero que de ninguna manera aparecen como entes o figuras jurídicas individuales sino dependiente una de otra ya que si bien el legislador instruyó que se gravara impositivamente a los residentes en el país, ésta imposición se realiza a través de su domicilio fiscal, que es entendido como el lugar donde se establece la administración del contribuyente en el territorio nacional.

Nuestra interpretación surge de la lectura que se realice al artículo 6° del CFF que dice:

Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...

Ya que la determinación de las contribuciones que deberán pagar los contribuyentes corre a cargo de éstos, las autoridades hacendarias han buscado establecer un lugar en donde se puedan comprobar y verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales, situación que se cumple al imponer la obligación de señalar un domicilio para efectos fiscales.

En tal sentido y en apoyo al criterio que sustentamos, Carrasco Iriarte se responde a la pregunta "¿Cual es el sentido que busca el legislador constituyente cuando habló de residencia? La respuesta acertada es que utiliza la palabra residencia para delimitar la jurisdicción tributaria, tanto de los estados como de cada uno de los municipios que se encuentran a lo largo del territorio nacional. Limita la potestad impositiva de las entidades federativas a su marco legal de competencia y obliga a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero solo respecto del municipio y estado donde resida, jamás una entidad federativa podrá pretender ampliar su poder tributario a otra y mucho menos, como ya se hizo énfasis, coaccionar a los causantes de diverso estado a pagar tributos".¹⁴⁷

Concepto que en nuestra opinión es el que debería sustentarse pero como lo señala Francisco José de Andrea Sánchez, "esto es solo parcialmente cierto, puesto que de hecho tanto las entidades como los municipios crean impuestos indirectos que tienen como sujetos pasivos a todo el que consuma bienes o servicios en el ámbito respectivo, ya sea que resida o no en el estado o municipio de que se trate".¹⁴⁸

Opiniones que quedan para un posterior análisis por parte del lector y que nosotros solo agregaríamos que esas contribuciones a cargo de los residentes se verifican y realizan a través del domicilio fiscal.

Siguiendo con el estudio del artículo 31 fracción IV Constitucional, encontramos que las contribuciones impuestas a los particulares deberán estar establecidas en una ley, referencia que es una clara alusión del principio de legalidad y que consigna entre otras cosas que para que un individuo pueda ser molestado en su persona, bienes, posesiones o derechos deberá ser conforme a las leyes expedidas con posterioridad al hecho (artículo 14 Constitucional)

¹⁴⁷ Carrasco Iriarte, Hugo Derecho Fiscal Constitucional 2a. Edición Editorial Porrúa México, 1993, Pág. 149.

¹⁴⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada IJNAM, Comentario al artículo 31 Constitucional por Lic. José de Andrea Sánchez, 3a. Edición, Editorial Porrúa S.A. México, 1992, Pág. 14.

Existiendo dos excepciones a este principio, contenidas en los artículos 29 y 131 Constitucionales, el primero de ellos da la facultad al Ejecutivo Federal de crear algún impuesto debido a un estado de emergencia pero con la salvedad que una vez pasado el estado de emergencia se deberá retomar el principio de legalidad. El segundo caso contempla la facultad que tienen el Congreso de la Unión de delegar facultados al Ejecutivo para que éste pueda aumentar, disminuir o suprimir los montos de las tarifas de exportación que hayan sido establecidas por el Congreso de la Unión y también la posibilidad de crear otras.

Corroboro lo anterior la tesis de jurisprudencia que enuncia:

"Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución Federal. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el art 31 constitucional, expresar (sic), en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que **dispongan las leyes** y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca ..."¹⁹

Otro requisito aparecido en el artículo 31 en su fracción IV, es que las contribuciones recibidas deberán ser canalizadas a cubrir los gastos públicos ya de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios en que residan los contribuyentes.

Aquí se contempla el destino (teórico) de las contribuciones que aportan los contribuyentes, determinando el legislador que deberán ser recaudados para la satisfacción del gasto público.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se ha definido en relación al destino de los impuestos de la siguiente manera:

¹⁹ Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982)*. Guerrero Lara Feresquel y Guadarrama Lopez Enrique Compiladores, México, 1984. Tomo II. pag. 1719

“Impuesto, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el art. 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.”¹⁵⁰

Por lo que si llegare a faltar alguno de esos tres requisitos, el impuesto sería contrario a lo preceptuado por la Constitución y en consecuencia se estaría violando el principio de legalidad.

Ahora bien, coincidimos en que si los impuestos no son canalizados a cubrir el gasto público constituiría una violación constitucional, pero surge la interrogante: ¿Qué debemos de entender por gasto público?

La respuesta más acertada que hemos encontrado es aquella que los considera como: “todo gasto hecho por el Estado -sea o no realizado mediante un acto de gobierno- para dar satisfacción a las necesidades comunitarias”.¹⁵¹ Criterio al que nos apegamos por que es el que más se acerca a la realidad.

Por último, de la lectura del artículo 31 fracción IV, se desprende como último elemento de los impuestos y su constitucionalidad, el que éstos sean proporcionales y equitativos.

Dada la importancia de éstos dos terminos, se hace necesario que nuevamente transcribamos lo estipulado por el artículo 31 en su fracción IV:

Artículo 31 - Son obligaciones de los mexicanos:
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que

¹⁵⁰ Idem Pág. 13138

¹⁵¹ Cf. Eco. de Andreu Sanchez, Op. Cit. Pág. 115

residan, de la manera **proporcional y equitativa** que dispongan las leyes.

Estas dos palabras, *proporcional y equitativa* han desatado verdaderas polémicas en cuanto a su significación, interpretación y alcance que los legisladores de 1917 quisieron imprimirle.

Esta polémica se ha desatado de manera más palpable a partir de que se estableció el criterio de progresividad en la cuantificación de los impuestos, lo que ha dado lugar a diversas y variadas interpretaciones tanto de los tratadistas fiscales como de las autoridades tanto hacendarias como judiciales.¹⁵²

Al respecto el maestro Flores Zavala nos explica que "lo que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos"¹⁵³. Señala que este principio requiere de la realización de dos supuestos: el de generalidad y el de uniformidad, comprendidos como la situación en que todo aquel que tenga capacidad contributiva pague algún impuesto, y que éste represente para todos un mínimo sacrificio de su patrimonio. Aclara que al hablar de generalidad no se está diciendo que todos los contribuyentes deban pagar todos los impuestos, sino que todo aquel que tenga cierta capacidad contributiva pague algún impuesto. También enfatiza que la uniformidad se refiere a que los impuestos que forman parte de un sistema fiscal signifiquen para todos aquellos que se encuentren en la situación de hecho prevista en la ley, el mínimo sacrificio económico y que por consiguiente sean tratados por igual, precisando que ésta igualdad debe ser extensiva al hecho generador de manera estricta es decir, con igualdad de renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc..¹⁵⁴

En el mismo sentido, pero con elementos más técnicos se expresa Servando J. Garza, en su obra *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano* al señalar textualmente que: "en el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual /.../. Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (frace IV del art 31

¹⁵² Cfr. Fuentes C. Victor, "*Salvo la SCJN la Fuente de Ingresos más Importante del Gobierno Federal*" en *El Financiero*, México, D.F., Año IV, No. 2354, 16 de Diciembre de 1996, Sección Finanzas, Pág. 7

¹⁵³ Flores Zavala, Op. Cit. Pág. 201

¹⁵⁴ Cfr. Flores Zavala, Op. Cit. Págs. 202-203

III.- LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO

constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa...¹⁵⁵

En apoyo al sentido de justicia tributaria que se encuentra expresado en el artículo 31 fracción IV, Sergio Fco. De la Garza expresa: "...En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Igualmente manifiesta que: "Tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos..."¹⁵⁶

Como se podrá observar, al referirse a los términos proporcional y equitativo en relación a los impuestos, todos los tratadistas citados coinciden en que lo que el legislador quiso dar a entender es que se trata de reflejar e implantar de manera intrínseca en todos los impuestos el principio jurídico de justicia tributaria

La SCJN, ha interpretado acerca de la validez de los impuestos lo siguiente:

"Impuestos, validez constitucional de los. De acuerdo con el art 31, fracc IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales, primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General.../... Así se ha sostenido, que, si bien el art. 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de

¹⁵⁵ Garza, J. Servando, "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano" Editorial Cultural I.G., S.A., México, 1949, Págs. 71-72

¹⁵⁶ De la Garza, Sergio Fco. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrua S.A. México, 1983, Pág. 257

garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos...¹⁵⁷

De igual manera la SCJN ha interpretado en relación a la proporcionalidad y equidad tributaria lo siguiente:

“Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el art. 31, fracc IV, constitucional. El art. 31, fracc IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.../ El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc...¹⁵⁸

Así, la SCJN ha dejado establecido que los impuestos serán implantados en función de la capacidad económica de cada contribuyente y que todos los sujetos pasivos se encuentran obligados por igual al colocarse en el mismo hecho generador del impuesto, con lo que se da cumplimiento a lo preceptuado por el art 31 fracc IV Constitucionales.

Ahora bien, hemos determinado que debemos entender por proporcional y equitativo y que sucedería en el caso de que se violaran estos requisitos, pero nos falta por enunciar de que manera se puede considerar que un impuesto es efectivamente proporcional y equitativo. Esta situación ha sido determinada con base en la aplicación de tarifas progresivas, vocablo que se opone al de proporcional, pero que la SCJN ha avalado, al determinar lo siguiente:

“Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el art 31, fracc IV, constitucional....El cumplimiento de este

¹⁵⁷ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Epoca. Primera Parte. Págs. 112-113.

¹⁵⁸ Idem. Págs. 190-191.

principio (el de proporcionalidad) se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos...¹⁹⁹

Como se podrá observar, de las diversas jurisprudencias transcritas se puede advertir que los criterios utilizados por nuestro máximo tribunal en México, solo han servido para legitimar lo que el legislador ha establecido en las leyes tributarias secundarias y no para dar un criterio que norme la actuación del poder legislativo ajustándolo a realizar y a legislar lo que la propia Constitución le establece; porque como se ha desprendido de lo transcrito, es claro que aún cuando algún impuesto es notoriamente desproporcional e inequitativo, la SCJN considera que no basta que lesione la capacidad económica del contribuyente o que a éste se le haya aplicado algún impuesto sin tomar en cuenta las situaciones de hecho en que se encuentra para que considere que un impuesto es inconstitucional y quizá violatorio de garantías individuales.

Si bien la SCJN, ha dado algunos indicios de querer normar la actuación del poder legislativo constriniéndolo únicamente a la realización de las facultades que le impone la Carta Magna con sus respectivas limitantes, no son suficientes para resolver las situaciones que se plantean en relación a la proporcionalidad y equidad tributaria, ejemplo de lo anterior lo encontramos en el siguiente precedente (que no es obligatorio y sólo da una breve directriz):

“Congreso de la Unión, facultad impositiva del. Limitaciones. Proporcionalidad y equidad. La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (art 65, fracción II y 73, fracción VII, de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establece, entre otras, las que se contienen en el art 31, fracción IV.”²⁰⁰

De tal manera que si la SCJN y el Poder Legislativo no hacen una revisión a fondo de las cuestiones fiscales y su repercusión en la economía

¹⁹⁹ *ibidem*

²⁰⁰ Semanario Judicial de la Federación. Tribunales Colegiados. Precedentes que no han Sentado Jurisprudencia 1969: 1985 Septima Epoca, 1986, Pág. 252

III.- LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

nacional, estaremos condenando a este país a parecer un cuerpo humano con características de primer mundo pero con un retraso mental que le impedirá conseguirlo.

Además, en relación directa con el tema de nuestro trabajo, diremos que de la lectura de los artículos citados no se puede apreciar que la Constitución haya hecho mención de facultad alguna para que las autoridades fiscales realicen un doble cobro de impuestos dentro de nuestro territorio, y si se observa una tendencia teórica de proteger a los que menos tienen, situación que al darse situaciones de Doble Tributación rompen con el orden jurídico enmarcado en nuestra Constitución, además de que se observa una clara tendencia a realizar a través de los ordenamientos fiscales secundarios funciones e interpretaciones que no contempla la Carta Magna, como el del domicilio fiscal, e interpretaciones acerca de la validez y legalidad de la Doble Tributación, como lo veremos más adelante, lo que a nuestro juicio resulta perjudicial tanto para los contribuyentes de nuestro país, como para los contribuyentes extranjeros, lo que violenta los principios de equidad y de justicia tributaria tan mencionados; produciéndose una falta de aplicación de los criterios de proporcionalidad y equidad consagrados en nuestra Constitución, lo que inhibe por ende las inversiones tan necesarias para nuestro país.

1.2.- PRINCIPALES IMPUESTOS EN MEXICO

Hablar de los impuestos que se recaudan en México es un tema demasiado complicado, tanto por la gran cantidad de impuestos que se contemplan en el ámbito Federal como en el Estatal, a los que debemos agregar los que establecen o autorizan los congresos estatales a favor de cada uno de los municipios que integran el país.

Junto con lo anterior, las leyes fiscales, dada su naturaleza y fines que se realizan con ellos, al no ser estáticos y permanentes éstos, aquellos (los impuestos) sufren modificaciones en diferentes épocas, que buscan adecuarlos a las circunstancias económicas, políticas y sociales que vive el país. Estas modificaciones pueden ser desde pequeñas adecuaciones a las necesidades más bien técnicas, hasta verdaderas cambios en la ley que provocan aumentos o cambios en los objetos o hechos gravables y que lesionan de manera significativa (en ocasiones más que significativamente) el poder adquisitivo de todos los mexicanos y de las inversiones o reinversiones a realizar en nuestro país.

Otra característica de nuestras legislaciones tributarias y los hechos que gravan fiscalmente, lo constituye la gran complejidad técnica con que se tienen que realizar los pagos, haciendo del pago y cobro de impuestos una situación que, de por sí ya es difícil de realizar, inhibe su pago (lo que provoca evasión fiscal y a la larga lesiona los bolsillos de todos los contribuyentes) y aleja el establecimiento de nuevas inversiones directas a largo plazo.

De tal manera que al haber tantos elementos circundantes a los impuestos, resulta demasiado complicado el estudio o por lo menos la enunciación de los impuestos que se recaudan a lo largo del país, por lo que únicamente nos abocaremos a enunciar los principales impuestos federales existentes en el país, sin entrar al estudio de la conveniencia o inconveniencia de los mismos, ya que esto sería realizar un estudio demasiado detallado y técnico, lo cual consideramos que no es tan trascendental en el presente trabajo.

Iniciaremos con lo preceptuado por el art 31, fracc IV Constitucional.

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

De este precepto toman sus orígenes todos los ordenamientos fiscales, entre los que se encuentra el Código Fiscal de la Federación (CFF), que es el que nos da la definición de lo que se debe considerar por contribución, estableciendo estas se clasifican en (art 2° CFF):

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 prevista por la misma...(fracc I).

Aportaciones de Seguridad Social.- Son las contribuciones a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social...(fracc II).

Contribuciones de Mejoras.- Son las que realizan las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. (fracc II).

Derechos.- Son aquellas que se realizan por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público...(fracc IV).

Existen otros ingresos que percibe el Estado, pero que sin embargo no son considerados como contribuciones:

El primero de ellos son los aprovechamientos que son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones...(art 3° 1er párrafo CFF).

El segundo son los productos, que son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. (art 3° último párrafo CFF).

Para su recaudacion, las contribuciones adoptan la figura de creditos fiscales, que son los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. (art 4 - 1er párrafo CFF)

Nos indica a su vez que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, y que dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero que les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad, y nos indica claramente que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, ya que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarían la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación. Nos indica de igual manera que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas... (art 6 - párrafos 1 , 2 , 3 y 4 - CFF).

Por lo anterior, se infiere que el CFF establece los márgenes generales a que deben constreñirse tanto los impuestos como los contribuyentes, más no hace referencia alguna de algún impuesto en específico ya que los impuestos son expedidos en la Ley de Ingresos de la Federación donde son definidos y se dan los mecanismos a seguir para su pago y recaudación así como todas las controversias que puedan surgir de estos hechos.

Debemos concluir que los impuestos toman como base para su implantación diversas circunstancias tanto económicas (economía nacional, nivel educativo, posibilidades de desarrollo, planta productiva, ingreso nacional y per capita, etc.), como políticas (tipo de gobierno, estabilidad política, época de elecciones, tipo de población, etc.) y sociales (geografía nacional, condiciones culturales, educativas y situaciones de estabilidad social y paz social en la entidad, etc.), que en forma definitiva influyen en la implantación y el alcance que pueden tener los impuestos que se crean en la población y su economía particular, por lo que los legisladores deben tomar en cuenta todas éstas circunstancias para la creación y los impuestos, mientras que las

autoridades recaudadoras deberán de considerarlos en el momento de realizar su cobro.

En el ámbito Federal existen varios impuestos, pero los más importantes son:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)

Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos (art 1º Ter. párrafo):

Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan (fracc I).

Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija (fracc II).

Los residentes en el extranjero, respecto de todos sus ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos (fracc III).

De acuerdo con la propia ley, se considera establecimiento permanente a cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales (art 2º Ter. párrafo)

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 34 % (art 10 1er. párrafo).

Para el caso de las personas físicas, se considerarán ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas

como consecuencia de la terminación de la relación laboral...(art 78 1er. párrafo).

La forma de pagar este impuesto, será a través de retenciones al salario que hará el patrón a sus trabajadores y que serán enterados a la autoridad hacendaria, teniendo como excepción a las personas que únicamente obtengan el salario mínimo general (art 80 1er. Párrafo).

De igual forma, la LISR grava a los ingresos por honorarios y a la prestación de servicios personales independientes y que son las remuneraciones que no están consideradas en el Capítulo I de esta ley, además de que se entiende que dichos ingresos los obtienen en su totalidad quien presta el servicio (art 84 1er. párrafo).

Contempla a los ingresos que se obtienen por arrendamiento y por el uso o goce temporal de inmuebles (art 89)

Grava a los ingresos por enajenación de bienes y que serán, entre otros, los montos de la contraprestación obtenida (art 95).

También, y en sentido contrario, reglamenta y grava a los ingresos percibidos por adquisición de bienes (art 104)

Además, contempla a los ingresos por actividades empresariales, los cuales provienen de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas (art 107).

Legisla sobre los ingresos por utilidades distribuidas y que son referidas, entre otras, a las ganancias de los accionistas provenientes de personas morales, de los intereses, de préstamos, etc (art 120).

Regula sobre los ingresos que se obtienen por la "obtención" de premios que deriven de loterías, rifas, sorteos, etc. (art 129) y en general grava todos los ingresos que incrementen el patrimonio de las personas físicas (arts 132-133).

Como se podrá observar el ISR es un impuesto que grava todas aquellas actividades que generan un ingreso y que aumentan la capacidad patrimonial del contribuyente.

IMPUESTO AL ACTIVO (IA)

En la Ley del Impuesto al Activo, se regula a las personas que realicen actividades empresariales (es decir sólo personas morales), siendo las personas morales residentes en México quienes están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento (art 1º 1er. párrafo).

El monto del impuesto será el resultante de aplicar la tasa del 1.8% sobre el valor de su activo (art 2º 1er. párrafo).

Es de hacerse notar que no pagarán éste impuesto, entre otros, los que paguen Impuesto Sobre la Renta (art 6º).

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Están obligadas a su pago, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios, aplicándose una tasa del 15%, trasladando el impuesto a las personas que realicen las actividades descritas (art 1º).

No obstante lo anterior, existen casos específicos que la propia ley contempla y en los cuales se aplicará una tasa del 10% si se trata de actividades realizadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralelos a las líneas divisorias (art 2º) y del 0% en algunas medicinas y alimentos y otros productos y actividades (art 2-A).

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS (IESPS)

Este gravamen lo cubrirán las personas físicas y las morales que enajenen o en su caso importen los bienes contemplados en ésta ley (la del IESPS) y realicen de igual manera las actividades contempladas en ésta ley (art 1º).

Para la realización del pago se contemplan diferentes tasas, dependiendo del producto o actividad de que se trate; como ejemplo de lo anterior, encontramos que aquel que enajene o importe alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo al público en general deberá pagar una tasa del 0%, los que enajenen o importen cerveza y bebidas refrescantes con una graduación de hasta 6° C.L. 19%, bebidas alcohólicas con tasas desde 21.5% hasta el 60%, cigarros con filtro 85%, etc (art 2°).

Una mención especial merecen los impuestos que se aplican a las importaciones y exportaciones debido a las políticas económicas y sociales que se tengan en el momento de realizar la actividad. En general estas actividades están reguladas por la Ley Aduanera, ya que esta ley, las de los impuestos generales de importación y exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de este o de dicha entrada o salida de mercancías (art 1°).

Baste con lo anterior para poder dar un pequeño vistazo a las principales imposiciones establecidas en nuestro sistema impositivo nacional, dándonos una panorámica sobre los hechos o actos que se encuentran afectados por el cobro de algún impuesto.

2.- REGULACION JURIDICA DE LA DOBLE TRIBUTACION

2.1.- INEXISTENCIA DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL MARCO CONSTITUCIONAL MEXICANO

De los temas tratados con anterioridad, se puede concretar una opinión de la importancia que tienen los temas tributarios (que nunca han sido ni dejarán de ser importantes) en el desarrollo de los países y que aquellos como el nuestro, en vías de desarrollo, deberán buscar la implantación de sistemas fiscales menos complicados y que favorezcan las inversiones tanto nacionales como extranjeras, propiciando una competencia sana entre los mismos y buscando dar todos los elementos necesarios para que los empresarios e inversionistas nacionales reinviertan en el país, logrando con ello una mayor estabilidad económica y una sana recaudación tributaria.

Precisamente en busca de propiciar una sana recaudación tributaria y que busque un mayor equilibrio y estabilidad económica de los mexicanos es que daremos un vistazo a la Constitución en busca de evidenciar que a pesar de que México cuenta en la actualidad con varios tratados de información fiscal, de tratados para reducir y evitar la Doble Tributación, de medidas tendientes a evitarlas e inclusive, forma parte del tratado de libre comercio con más "potencial" del globo terráqueo (potencial no precisamente para que lo desarrollemos nosotros), lo que es sintoma no sólo su existencia sino presupone efectos de grandes magnitudes, ésta (la Constitución) no ha sido modificada en el sentido de un reconocimiento por parte de los legisladores plasmándolo en la Constitución de la Doble Tributación y su prohibición por ser violatoria de toda justicia tributaria.

De esta forma, únicamente marcaremos los aspectos impositivos más relevantes, según nuestro criterio, para los fines que persigue ésta investigación, de los cuales se podrá observar que no hacen alusión alguna a la Doble Tributación.

Comencemos por el art 3 Constitucional:

III.- LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

"Artículo 3°.- Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado -Federación, estados y municipios- impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. La educación primaria y la secundaria serán obligatorias.

"La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y la justicia.

"7.../II.- El criterio que orientará a la educación se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios

"Además:

"7.../b) Será nacional, en cuanto -sin hostilidades ni exclusivismos- atenderá a la comprensión de nuestros problemas, al aprovechamiento de nuestros recursos, a la defensa de nuestra independencia política, *al aseguramiento de nuestra independencia económica* y a la continuidad y acrecentamiento de nuestra cultura, y."

De donde resalta de manera primordial a nuestro estudio, el hecho de que *será nacional en cuanto que atenderá al aseguramiento de nuestra independencia económica*, situación que en la práctica no sucede fehacientemente debido a la endeble economía nacional y a las raquíticas empresas transnacionales de origen mexicano (la mayoría con capital extranjero de por medio).

Otro artículo que enunciaremos es el 28 Constitucional y que reza:

"Artículo 28.- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y *las exenciones de impuestos* en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

"En consecuencia, la ley castigará severamente, y las autoridades perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tenga por objeto obtener el alza de los precios; todo acuerdo, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera hagan, *para evitar la libre concurrencia o la competencia entre sí* y obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social..."

De su lectura se puede interpretar que en el Estado Mexicano se da prioridad a la libertad de competencia (aunque no podamos competir) entre los diversos agentes económicos, castigando a aquellos entes que realicen prácticas en el sentido contrario (exceptuándose únicamente el propio Estado en algunas áreas estratégicas) y estableciendo la prohibición de exentar del pago de impuestos a persona alguna (aunque carezca de los medios para solventarlos), pero no regula la situación de la Doble Tributación.

El siguiente artículo es la base de nuestro sistema tributario:

Artículo 31 - Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo que ha sido más que comentado pero en el que descansa o debería descansar la regulación constitucional de la Doble Tributación ya que al existir ésta se está en presencia de una violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria (justicia tributaria).

Este es el criterio que sustentamos porque al incidir dos tributos sobre un mismo contribuyente por el mismo hecho y por el mismo periodo de tiempo es obvio que esos impuestos se convierten en una carga desproporcional e inequitativa, violando por tanto el principio de proporcionalidad y equidad

tributaria y que como se ha descrito líneas arriba, la SCJN lo ha declarado como violación de garantías individuales

En ocasiones los impuestos no parecen implantados bajo la misma denominación pero si van dirigidos a gravar las mismas situaciones de hecho, amén de que generalmente se omiten tomar en cuenta la capacidad real del contribuyente, como lo exige el art 31, fracc IV

Otro artículo importante lo constituye el 73, fracc VII

“Artículo 73 - El Congreso tiene facultad

“VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto “

Estableciendo la SCJN un intento de limitante con el precedente que enuncia:

“Congreso de la Unión, facultad impositiva del. Limitaciones. Proporcionalidad y equidad. La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (art 65, fracc II y 73, fracc VII, de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establece, entre otras, las que se contienen en el art 31, fracc IV.”¹⁰¹

El último artículo a considerar es el 74, fracc IV que reza:

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

¹⁰¹ Seminario July -
1985, Septima 1

com. Tribunales Colegiados. Precedentes que no han sentido jurisprudencia 1969-
2 252

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de *Ley de Ingresos* y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de Noviembre o hasta el día 15 de Diciembre cuando inicie su cargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos...

De donde resalta que precisamente en la Ley de Ingresos se detallan todos los impuestos que se han de imponer a los contribuyentes, y en donde supuestamente van considerados tanto la proporcionalidad como la equidad de los mismos y que es el momento idóneo para revisar los casos de Doble Tributación y así evitar su existencia, cerrando el círculo del artículo 31, fracción IV Constitucional el Presupuesto de Egresos, que es donde se plasma el destino de los Impuestos.

Por la lectura de los articulo transcritos, resulta evidente la falta de mención de la Doble Tributación y mucho menos nos da alguna pauta para una posterior regulación.

Evidentemente el legislador al ser omiso en el caso planteado, o busca evadir entrar en el debate a la legalidad de la Doble Tributación dejándole ésta tarea al Poder Judicial en relación a su interpretación, o no tiene en mente las consecuencias económicas y los resultados políticos y sociales que acarréa la Doble Tributación, al margen de que se violan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

2.2.- DECLARACION DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACION POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

No obstante que resulta evidente que la Doble Tributación violenta los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, al imponer el cobro de un mismo gravamen a una misma persona, por un mismo acto generador de crédito fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nuestro máximo órgano interpretativo de las leyes mexicanas (que en una gran cantidad de ocasiones, como lo es el caso, sólo funciona como un órgano legitimador de las decisiones tanto del Poder Ejecutivo como del Poder Legislativo) ha decretado que si bien la Doble Tributación lesiona los intereses de los contribuyentes gravándoles de manera desproporcional a sus reales posibilidades contributivas -como lo contempla el principio de proporcionalidad de los impuestos-, lo que lo trastoca y lo convierte en un impuesto inequitativo, la Doble Tributación como no se encuentra expresamente prohibida en la Carta Magna no resulta contraria a ella, decretando la SCJN que la única forma en que la Doble Tributación sería declarada Inconstitucional es que ésta destruyera la fuente de riqueza que se está lesionando con el doble cobro.

Esto lo corrobora la tesis:

“Doble Tributación. Prueba de su Desproporcionalidad e Inequidad. La Doble Tributación *se justifica* si la obligación de aportar la contribución establecida en la ley reclamada no destruye la fuente que le da origen. Teniendo la fuente del impuesto siempre un contenido económico, pues se basa, entre otros supuestos, en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente, es necesario que los particulares promoventes de los juicios de amparo en los que se reclaman leyes que permiten la multigravación, *demuestran con pruebas idóneas* que la doble tributación es desproporcional en relación con la fuente impositiva a la cual se aplica y que *podría poner en peligro* la existencia de la misma, produciéndose, por ende, una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional; por el contrario, *la falta de acreditamiento* de esos extremos provoca la

imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la figura en análisis.¹⁶²

De igual manera, se pronuncia la en la siguiente tesis:

“Doble Tributación. En sí mismo no es Inconstitucional. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos no sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.”¹⁶³

No suficiente con lo anterior la SCJN se constituyó en un auténtico defensor de la Doble Tributación, manifestando que en algunas ocasiones ésta es claramente originada y consentida por el legislador en la búsqueda de otros fines:

“Doble Tributación. Constitucionalidad de la. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la *doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines [...]*. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución, lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer.”¹⁶⁴

¹⁶² Semanario Judicial de la Federación, Tesis 24/88, Pleno de la Corte, Octava Época, Primera Parte, Tomo II, Pág. 133

¹⁶³ Idem, Tesis 23/88, Tomo V, Pág. 139

¹⁶⁴ Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Corte, Séptima Época, Primera Parte, Volumen 180-186, Pág. 50

Consintiendo a través de la anterior tesis la existencia de una violación flagrante a la Constitución en su art 31, fracc IV, en donde se repite, se ordena que los impuestos sean proporcionales y equitativos y que serán destinados al gasto público y no a la búsqueda de fines sociales "extra fiscales" (que mejor fin social el que todos los integrantes de los tres poderes se abocaran al cumplimiento de las tareas que les han sido encomendadas en beneficio de la sociedad) que no encuentran justificación en la recaudación tributaria.

El problema principal para probar que la Doble Tributación es Inconstitucional, es que a la SCJN se le debe mostrar que por su aplicación se destruya ("arruine, aniquile, devaste, extinga,"¹⁰⁶ etc.) la fuente de riqueza, lo que a todas luces resulta aberrante y falta de todo criterio con visión a largo plazo y muestra que nuestras autoridades judiciales desconocen la forma de regular la actuación del poder ejecutivo.

Por lo anterior, es notorio que la SCJN sólo se ha dedicado a legitimar lo preceptuado por los legisladores en relación a los impuestos que provocan Doble Tributación y que en diversas ocasiones se ha reiterado el criterio de que a pesar de que en la realidad fiscal existe el fenómeno de la Doble Tributación al no estar contemplada como prohibida por ningún precepto Constitucional, ésta no lesiona la sana economía de los contribuyentes y aunque la Doble Tributación lesiona a la planta productiva nacional, mientras no la destruya no es posible considerar que por su simple aplicación se viole el art 31, fracc IV Constitucional y en consecuencia no se considera como violación a las garantías individuales.

Criterios que son por demás atrasados y que demuestran un gran temor a confrontar a los otros dos poderes, manifestándoles los márgenes constitucionales a los cuales tienen que apegar sus conductas y mostrando las fallas legales en que incurrir, propiciando que se desarrollen iniciativas que conyuyen al desarrollo de una sana política económica y al crecimiento de la planta productiva nacional, lo que redundaría no sólo en un crecimiento del país, sino en la capacidad contributiva y de recaudación y lograría una estabilidad que redundaría en beneficios tanto para la población como para el propio Estado.

¹⁰⁶ de Robles, Federico C., "Diccionario Español de Sinónimos y Antónimos" 3a Edición, Editorial Aguilar S.A., 1992, Pág. 376.

3.- PROPUESTA PERSONAL

Como se pudo observar en el desarrollo de cada uno de los puntos tocados en el presente trabajo, nuestra Constitución resulta omisa en cuanto al establecimiento de alguna protección hacia el contribuyente a efecto de que éste no se vea afectado de manera significativa en su patrimonio por efecto del pago de impuestos. La Doble Tributación es por sí misma una situación que coloca en desventaja al contribuyente para competir en un mercado cada día más complejo y que demanda mayores inversiones para tratar de obtener mayores rendimientos. En éste sentido, nuestros órganos legislativos y nuestras autoridades hacendarias han hecho caso omiso al tratamiento de este tema en particular, contando con la anuencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; quien se ha pronunciado a favor del establecimiento de la Doble Tributación, situación que va en detrimento de la planta productiva nacional y que la coloca a merced de los grandes inversionistas extranjeros a los que sí se les da tratamientos fiscales preferenciales. En este orden de ideas, las autoridades hacendarias deberán de convertirse en verdaderos recaudadores de impuestos y programadores del gasto público, coadyuvando a que las inversiones mexicanas resulten rentables y propicien el pleno crecimiento del país, lo que a la larga arrojará mayores recaudaciones impositivas y por ende un mayor crecimiento económico.

En nuestra Constitución y concretamente en el artículo 31 fracción IV, se deberá incorporar en su texto que cuando un impuesto Estatal o Municipal constituya un impuesto ya recaudado de manera Federal, el primero deberá ser automáticamente suprimido por el segundo, lo que daría una mayor seguridad jurídica a los inversionistas.

Lo que resultaría de esta determinación es la de incluir dentro de la Constitución Política de la Estados Unidos Mexicanos, **la prohibición** expresa al establecimiento de impuestos que resulten ser en el fondo un doble pago por un mismo hecho jurídico-económico.

Consecuentemente, se debe crear un organismo autónomo -en su funcionamiento- que se encargue de revisar y emitir un dictamen técnico de los impuestos a recaudar y de los gastos a realizar, es decir, hacer una revisión exhaustiva de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos de la

Federación, en donde se tomen en cuenta las consideraciones de tipo político, económico y social, tanto de los contribuyentes como de los diferentes niveles de gobierno, buscando conseguir con su dictamen un mayor rendimiento de los ingresos estatales y que redunden en un mayor desarrollo y beneficio nacional, buscando conseguir lo que tan anheladamente declara el artículo tercero fracción segunda inciso b) Constitucional al manifestar que la educación será nacional y buscará el aseguramiento de nuestra independencia económica, cumpliéndose simultáneamente el artículo 31 fracción IV y en consecuencia aplicar impuestos que sean proporcionales y equitativos.

CONCLUSIONES

Primera.- El cobro de los impuestos resulta necesario para que el propio Estado funcione y pueda propiciar un sano desarrollo de sus habitantes.

Segunda.- Los impuestos a recaudar deberán apegarse a lo estrictamente señalado por la Constitución, cumpliendo con los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el art 31, fracc IV.

Tercera.- Para que los contribuyentes realicen de forma puntual y efectiva el pago de impuestos, el Estado debe garantizar que los mismos serán totalmente destinados al gasto público, construyendo con ello un clima de paz y justicia que logrará una mayor inversión dentro del país.

Cuarta.- El gobierno deberá realizar una simplificación real del sistema tributario mexicano, que incentive la inversión y que provoque un desarrollo de la economía nacional e individual de los mexicanos, lo que originará riqueza y crecimiento.

Quinta.- Dentro de esa simplificación, se deberá decretar en la Constitución que la Doble Tributación es contraria a ésta, ya que inhibe la inversión y estanca a la planta productiva nacional provocando un retroceso que resultará en un mayor alejamiento de los bienestar de vida alcanzados por los países desarrollados o de primer mundo.

Sexta.- El Estado Mexicano se deberá constituir en promotor de la actividad económica nacional a través del establecimiento de apoyos financieros y estímulos fiscales para las personas que inviertan o reinviertan en el país, dándoles seguridad jurídica a sus inversiones y castigando severamente la corrupción de las autoridades y de los contribuyentes (en ese orden), lo que resultará en una estabilidad económica de todos y cada uno de los mexicanos y de los que no lo son.

Septima.- El gobierno de México, en aras de una mayor justicia tributaria y en busca de mayores inversiones dentro del territorio nacional, propiciará el establecimiento y firma de *convenios para evitar la doble imposición* con

todos aquellos países que busquen o que tengan un comercio significativo con México, normando sus criterios impositivos con base el Derecho Internacional.

Octava.- Las autoridades hacendarias mexicanas, tienen la obligación de normar sus criterios con base en las necesidades colectivas y no con base en criterios de mera conveniencia fiscal, lo que redundaría en un menor sacrificio hacia el contribuyente y propiciaría una sana recaudación fiscal.

BIBLIOGRAFIA

ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA, A C ,
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A C "TRATADOS PARA
EVITAR LA DOBLE IMPOSICION", 2a REIMPRESION, MEXICO, 1996

ALONSO, MARTIN "CIENCIA DEL LENGUAJE Y ARTE DEL ESTILO", 5a
EDICION, EDITORIAL AGUILAR, MADRID, 1960

BETTINGER BARRIOS, HERBERT "ESTUDIO PRACTICO SOBRE LOS
CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION", 2a EDICION,
EDICIONES FISCALES ISEF, S A , MEXICO, 1996

BORRAS, ALEGRIA "LA DOBLE IMPOSICION: PROBLEMAS JURIDICO
INTERNACIONALES", ESTUDIOS DE HACIENDA PUBLICA DEL INSTITUTO DE
ESTUDIOS FISCALES DEL MINISTERIO DE HACIENDA, MADRID, ESPAÑA, 1974

BUIHLER, OTTMAR "PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL
TRIBUTARIO", TRADUCCION DE FERNANDO CERVERA TORREJON,
EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO, MADRID, 1968

CARRASCO IRIARTE, HUGO "DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL", 2a
EDICION, EDITORIAL HARLA, MEXICO, 1993

CASTILLO VELASCO, JOSE MA DEL "APUNTAMIENTOS PARA EL ESTUDIO
DEL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO", IMPRENTA DEL GOBIERNO,
MEXICO, 1871

CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ "PROBLEMAS DERIVADOS DE LA
MULTIPLE IMPOSICION INTERNACIONAL", INSTITUTO DE
INVESTIGACIONES JURIDICAS, UNAM, MEXICO, 1972

CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO "CURSO DE POLITICA DE LAS INZAS
PUBLICAS DE MEXICO", EDITORIAL PORRUA, S A , MEXICO, 1977

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1983.

DEL RIO, EDUARDO, "RIUS" "ECONOMIA PARA IGNORANTES (EN ECONOMIA)", 16a. EDICION, EDITORIAL POSADA, S.A. DE C.V., MEXICO, 1996

EUNAUDI, LUIGI "MITOS Y PARADOJAS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA" TRADUCCION A LA 3a EDICION ITALIANA DE GABRIEL SOLE VILLALONGA, EDICIONES ARIEL, BARCELONA, 1963

ENGELS, FEDERICO "EL ORIGEN DE LA FAMILIA, LA PROPIEDAD PRIVADA Y EL ESTADO", 15a REIMPRESION, EDICIONES So SOL, MEXICO, 1990

ESTADOS UNIDOS DE AMERICA, MEXICO Y CANADA "RESUMEN DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO", MEXICO, 1996

FERRARA, FRANCISCO "TEORIA DE LAS PERSONAS JURIDICAS", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1965.

FLORES ZAVALA, ERNESTO "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS", 24a EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1982

GARZA, J FERNANDO "LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO", EDITORIAL CULTURAL, T.G., S.A., MEXICO, 1949

GOMEZ GRANILLO, MOISES "BREVE HISTORIA DE LAS DOCTRINAS ECONOMICAS", 15a EDICION, EDITORIAL ESFINGE, S.A. DE C.V., MEXICO 1990

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, "CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, COMENTADA", UNAM, 3a EDICION EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1992

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA, GEOGRAFIA E INFORMATICA (INEGI), "EL ABC DE LA ESTADISTICA DE COMERCIO EXTERIOR DE MEXICO", 1a REIMPRESION, MEXICO, 1996

JEZE, GASTON "PRINCIPIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO", EDITORIAL BIBLIOGRAFICA ARGENTINA, BUENOS AIRES, ARGENTINA, 1985

MANCERA, S.C. "ESTUDIO DE DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO". MEXICO, 1994

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI, 4a EDICION, EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA, MEXICO, 1977

MEMORIA DEL CURSO SOBRE NEGOCIACION DE TRATADOS TRIBUTARIOS "CONCEPTO, EFECTOS Y CAUSAS DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL", EDITADO POR LA DIRECCION GENERAL DE COORDINACION, RECURSOS Y ESTUDIOS FISCALES, SHCP, AJJIC, JALISCO, MEXICO, 1978

MENDEZ M., SILVESTRE JOSE "FUNDAMENTOS DE ECONOMIA", 5a REIMPRESION, EDOTORIAL INTERAMERICANA, S.A. DE C V, MEXICO, 1988

MONTESQUIEU, CHARLES LOUIS "DEL ESPIRITU DE LAS LEYES", VERSION CASTELLANA DE NICOLAS ESTEVANEZ, 4a EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1980

ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (OCDE), "CONVENIO MODELO 1977", TRADUCCION DE J R FERNANDEZ PEREZ, J N DE LA VILLA GIUL Y F SANCADA PEINADO, INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, MINISTERIO DE HACIENDA, MADRID, 1978

PIRENNE, JACQUES "HISTORIA DEL ANTIGUO EGIPTO", VERSION ESPAÑOLA DE JUAN MALENQUER DE MOTES, EDICIONES OCEANA, S.A., BARCELONA, ESPAÑA, 1980

RICARDO, DAVID "PRINCIPIOS DE ECONOMIA POLITICA Y TRIBUTACION",
TRADUCCION DE JUAN BROC, NELLY WOLFF Y JULIO ESTRADA, 2a
REIMPRESION, FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1973

SAINS DE BUJANDA, FERNANDO "HACIENDA Y DERECHO", EDITORIAL
INTERAMERICANA, BUENOS AIRES, 1978

SAVIGNY, J. "SISTEMA DEL DERECHO PRIVADO ROMANO", TRADUCCION DE
JACINTO MESIA Y MANUEL POLEY, F GONGORA Y COMPAÑIA EDITORES
MADRID, 1879

SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL (SECOFI), "TRATADO
DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE. OPERACION BASICA",
MEXICO, 1996

SMITH, ADAM "INVESTIGACION SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSA DE LA
RIQUEZA DE LAS NACIONES", TRADUCCION DE MAX LERNER, 1a EDICION,
FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1958

STRUVE, V.V. "HISTORIA DE LA ANTIGUA GRECIA", 4a EDICION, AKAL
EDITOR, MADRID, 1981

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO (UNAM), "LA
INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA
(1917-1982)", COMPILACION DE GUERRERO LARA EZEQUIEL Y GUADARRAMA
LOPEZ ENRIQUE, MEXICO, 1984

VON EHEBERG, KARL THEODOR "COMPENDIO DE HACIENDA PUBLICA",
TRADUCCION DE FEDERICO RUIZ KOENIG EDITORIAL AMERICA, MEXICO,
1945

RICARDO, DAVID "PRINCIPIOS DE ECONOMIA POLITICA Y TRIBUTACION", TRADUCCION DE JUAN BROU, NELLY WOLFF Y JULIO ESTRADA, 2a REIMPRESION, FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1973

SAINS DE BUJANDA, FERNANDO "HACIENDA Y DERECHO", EDITORIAL INTERAMERICANA, BUENOS AIRES, 1978

SAVIGNY, J "SISTEMA DEL DERECHO PRIVADO ROMANO", TRADUCCION DE JACINTO MESTIA Y MANUEL POLEY, F GONGORA Y COMPAÑIA EDITORES, MADRID, 1879

SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL (SECOFI), "TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE OPERACION BASICA", MEXICO, 1996

SMITH, ADAM "INVESTIGACION SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSA DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES", TRADUCCION DE MAX LERNER, 1a EDICION, FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1958.

STRUVE, V V "HISTORIA DE LA ANTIGUA GRECIA", 4a EDICION, AKAL EDITOR, MADRID, 1981

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO (UNAM), "LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA (1917-1982)", COMPILACION DE GUERRERO LARA EZEQUIEL Y GUADARRAMA LOPEZ ENRIQUE, MEXICO, 1984

VON EHEBERG, KARL THEODOR "COMPENDIO DE HACIENDA PUBLICA", TRADUCCION DE FEDERICO RUIZ KOENIG EDITORIAL AMERICA, MEXICO, 1945

HEMEROGRAFIA

ATALIBA, GERALDO "DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL", EN REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DEL ESTADO DE MEXICO, NAUCALPAN, MEXICO, MAYO-AGOSTO, 1980, No 10, AÑO IV

"CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS", HECHA EN VIENA EL 23 DE MAYO DE 1969, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 14 DE FEBRERO DE 1975

REYES VERA, RAMON "LA TEORIA DE LA CONTRIBUCION MEXICANA", EN REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DEL ESTADO DE MEXICO, NAUCALPAN, MEXICO, MAYO-AGOSTO, 1980, No 10, AÑO IV

DICCIONARIOS

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, "DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO", 6a EDICION, EDITORIAL PORRUA, S A , MEXICO, 1993

QUILLET, "DICCIONARIO ENCICLOPEDICO", EDITORIAL CUMBRE, S A . 12a EDICION, 1981

OMEBA, "ENCICLOPEDIA JURIDICA", EDITORIAL BIBLIOGRAFICA ARGENTINA, BUENOS AIRES, ARGENTINA, 1954-1969

SAINZ DE ROBLES, FEDERICO, "DICCIONARIO ESPAÑOL DE SINONIMOS Y ANTONIMOS", 3a EDICION, EDITORIAL AGUILAR, MEXICO, 1992

LEGISLACION CONSULTADA

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 116a EDICION, EDITORIAL PORRUA, S A , MEXICO, 1996

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, 13a EDICION, EDICIONES DELMA, MEXICO, 1997

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 13a EDICION, EDICIONES DELMA, MEXICO, 1997

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, 13a EDICION, EDICIONES DELMA, MEXICO, 1997

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, 13a EDICION, EDICIONES DELMA, MEXICO, 1997.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS, 13a EDICION, EDICIONES DELMA, MEXICO, 1997

LEY ADUANERA, 11a EDICION, EDICIONES DELMA, MEXICO, 1997