



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES ARAGON

"LA COORDINACION FISCAL Y LOS TRATADOS
INTERNACIONALES COMO MEDIOS PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
C. AGUSTIN VAZQUEZ CARRILLO

ASESOR: LIC. JORGE ALEJANDRO CRUZ LOPEZ

ENEP



ARAGON

MEXICO, D.F.

1997

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS

*Supremo Señor de todo lo creado
Por haberme concedido la vida
para ver mi sueño realizado.*

A LA UNIVERSIDAD

*Por poner en mis manos el màs
grande don, que es la educaciòn.*

A MIS PROFESORES

*Por se portadores de un gran
espritu de lucha, y superaciòn*

A MIS PADRES

*Por sus oraciones, por alentarme
para seguir adelante, por el amor
y la confianza que me han
brindado.*

A MI ESPOSA

*Compañera inseparable, por la
que sin su ayuda y comprensión
hubiera sido imposible lograr
todo esto.*

A MI HIJO

*Por ser uno de los pilares de mi
existencia y el motivo para seguir
adelante.*

A MIS HERMANOS

***Por sus oraciones, por su apoyo y
por ser amigos inseparables.***

A MIS AMIGOS

***A todos aquellos que de diversas
formas me han manifestado su
apoyo incondicional y me han
permitido distinguirlos como
amigos.***

INTRODUCCION

A raíz de la problemática que se ha presentado en torno al fenómeno de la doble tributación ha surgido la inquietud de muchos tratadistas de poder no solo explicar su origen y sus consecuencias sino que han tratado de exponer diversas alternativas para su erradicación

El fenómeno de la doble tributación no es nada nuevo puesto que nace con la división de poderes y a pesar de que en la actualidad existe una cierta delimitación del poder tributario no siempre fue así ya que anteriormente ante la falta de criterios para la debida imposición de tributos, las autoridades queriéndose allegar los medios necesarios para su subsistencia sobrepasaban los límites de su competencia, invadiendo con ello las esferas jurídicas de otras autoridades, pero no solo en perjuicio de éstas sino de aquellos obligados al pago de tributos que conllevó a que estos se vieran envueltos en la obligación de contribuir por un mismo concepto ante más de una autoridad.

Han sido muchas las manifestaciones por parte de los tratadistas respecto al fenómeno de la doble tributación algunas a favor y otras en contra, además se han dictado tesis jurisprudenciales y otras resoluciones para tratar de regular y corregir las deficiencias de la ley, sin embargo y como se comentará en su momento, las propias resoluciones se contradicen entre sí, dejando el problema sin resolver, es por ello que me ha surgido la inquietud de analizar la problemática existente sobre este fenómeno, sé de antemano que es un tema difícil de abordar y tanto más el aportar algo nuevo, puesto que se relaciona con diversas áreas tales como derecho, economía, finanzas, contaduría pública entre otras; debido a esta situación y considerando la amplitud de tema, la línea de trabajo estará enfocada al área legal.

En el desarrollo de este trabajo, se citan las definiciones que diversos autores han dado al respecto, sus opiniones y sugerencias, así como mis comentarios personales.

El presente trabajo consta de cuatro capítulos que se desarrollan de la siguiente manera:

En el primer capítulo denominado "el poder tributario" se habla del poder tributario considerado como una manifestación de la Soberanía del Estado; para su mejor comprensión se hace un análisis de la evolución del concepto de tributo, exponiendo las diversas facetas que ha tenido a través de los años, de igual forma se describen los tipos de tributos contemplados en el Código Fiscal de la Federación vigente.

Ahora bien en el tema del poder tributario se expone el concepto de este como facultad del Estado, por virtud del cual impone a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza; se mencionan también los caracteres que lo constituyen así como los tipos de poder tributario que existen en relación con los sujetos activos de éste.

Al tratar el tema del poder tributario de los sujetos activos, se describe quienes los constituyen, las facultades competenciales de cada uno de ellos y los sistemas de distribución del poder tributario.

En virtud de que no existen criterios uniformes para la distribución del poder tributario, las autoridades han pugnado por la realización de sistemas de distribución de dicho poder de los cuales se hace mención.

Al hablar de la competencia tributaria, se exponen las reglas que han sido creadas para delimitar las facultades entre la Federación y las Entidades Federativas y entre estas y los Municipios.

Por último se cierra el primer capítulo haciendo alusión a la situación en que se encuentran los Municipios en relación con el poder tributario; de la ausencia del poder tributario que sufren los mismos y a las reformas que surgieron con la finalidad de mejorar su situación.

Ya una vez realizado este análisis, en el segundo capítulo se trata el tema de la doble tributación, tomando como partida para su desarrollo las causas que lo originan y las consecuencias que ocasiona; determinando cuándo la doble tributación se torna inconstitucional, para complementar la exposición se citan algunas tesis jurisprudenciales y algunas resoluciones relacionadas con el presente tema.

En el tercer capítulo se habla de la Coordinación Fiscal y del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Primeramente se explica en qué consiste la coordinación fiscal y cuál es el objeto de la misma, estableciendo su diferencia con la concurrencia fiscal.

Al analizar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se revisa el desarrollo histórico que ha tenido hasta la fecha, los requisitos establecidos por la ley a los Estados que desean adherirse a él, los tipos de coordinación que fija la misma, y las participaciones que conforme a esta les corresponden a los sujetos activos del poder tributario.

Se habla también de cuando se considera que los convenios de coordinación han sido violados y sus consecuencias.

Posteriormente se citan los organismos en materia de coordinación fiscal, su conformación y sus facultades en el sistema tributario.

En el último capítulo se aborda el tema de la doble tributación internacional, haciendo referencia de cuando se presenta en el ámbito internacional, exponiendo las graves consecuencias que ocasiona en las economías de los países, se enumeran los supuestos jurídicos condicionantes que presumen su existencia; se analiza también las medidas tanto unilaterales como multilaterales que han adoptado los países para resolver este problema; asimismo, se desarrolla un tema específico relacionado con los tratados y convenios, haciendo referencia de aquellos que han sido celebrados con la finalidad de evitar o atenuar la doble tributación; para concluir mi exposición se hace un análisis respecto a la posición de México frente al problema de la doble tributación internacional.

CAPITULADO

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO EL PODER TRIBUTARIO

	PAG.
1.- EL TRIBUTO	
1.1 CONCEPTO DE TRIBUTO	1
1.2 CARACTERES DEL TRIBUTO	3
1.3 TIPOS DE TRIBUTOS	4
1.3.1 LOS IMPUESTOS	4
1.3.2 LOS DERECHOS	8
1.3.3 LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES	9
2. EL PODER TRIBUTARIO	
2.1 CONCEPTO DEL PODER TRIBUTARIO	11
2.2 CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO	12
2.3 TIPOS DEL PODER TRIBUTARIO	13
2.3.1 PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO	13
2.3.2 PODER TRIBUTARIO DELEGADO	13
3. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS SUJETOS ACTIVOS	
3.1 EL PODER TRIBUTARIO DE LA FEDERACION	14
3.2. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS	16
4. SISTEMA DE DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO	16
4.1. SISTEMA DE DISTRIBUCION DE LAS MATERIAS IMPONIBLES	17
4.2. SISTEMA DE DISTRIBUCION DEL PRODUCTO DE LAS RECAUDACIONES	17
5. PERSPECTIVA HISTORICA DEL PROBLEMA DE DISTRIBUCION	18
6. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA	
6.1 CONCEPTO DE COMPETENCIA TRIBUTARIA	19
6.2 NECESIDAD DE UN SISTEMA COMPETENCIAL	20
6.3 REGLAS DE COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.	21
6.4 LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS ENTRE SI	25
7. LA SITUACION DE LOS MUNICIPIOS EN EL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO.	27

CAPITULO SEGUNDO LA DOBLE TRIBUTACION

1 CONCEPTO	29
2 LA PROBLEMÁTICA	29
3 LA FUENTE Y EL OBJETO DE LOS TRIBUTOS	30
4 HIPOTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACION	32
5 INCOSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACION	35
6. CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACION	36

CAPITULO TERCERO LA COORDINACION FISCAL Y EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

1. LA COORDINACION FISCAL	
1.1 CONCEPTO	40
1.2 EL OBJETO DE LA COORDINACION FISCAL	41
1.3 LA CONCURRENCIA FISCAL Y SU DIFERENCIA CON LA COORDINACION FISCAL	42
2. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	42
2.1 CONCEPTO	43
2.2 DESARROLLO HISTORICO	43
2.3 ADHESIONES AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	47
2.4 TIPOS DE COORDINACION FISCAL	48
2.5 TIPOS DE PARTICIPACIONES EN EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	50
2.6 VIOLACIONES A LOS CONVENIOS DE COORDINACION	56
2.7 ORGANISMOS EN MATERIA DE COORDINACION	57

CAPITULO CUARTO. LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	62
2. HIPOTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL	64
3. LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACION	65
3.1 CONCEPTO DE TRATADO	65
3.2 ANTECEDENTES HISTORICOS	66
3.3 CARACTERISTICAS DE LOS TRATADOS	68
3.4 RELACIONES DEL DERECHO INTERNACIONAL CON EL DERECHO INTERNO	69
3.5 EL PRINCIPIO "PACTA SUNT SERVANDA"	70
3.6 LEGISLACION APLICABLE AL DERECHO DE LOS TRATADOS	72
3.6.1 DERECHO INTERNACIONAL	72
3.6.1.1 CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS	72
3.6.1.2 DERECHO CONSUEUDINARIO	74
3.6.2 DERECHO INTERNO	74
3.6.2.1 CONSTITUCION POLITICA	74
3.6.2.2 LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL	76
3.6.2.3 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES.	76
4. VIOLACION CONSTITUCIONAL EN LA CELEBRACION DE TRATADOS	77
5. LOS CONVENIOS EJECUTIVOS	80
6. LAS MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION	
6.1 MEDIDAS UNILATERALES	81
6.2 MEDIDAS MULTILATERALES	81
7. POSICION DE MEXICO FRENTE AL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL	88
CONCLUSIONES	90
BIBLIOGRAFIA	94

CAPITULO PRIMERO

"EL PODER TRIBUTARIO"

CAPITULO PRIMERO . EL PODER TRIBUTARIO.

Antes de entrar al tema del poder tributario propiamente dicho, considero pertinente hablar primero del tributo como un concepto de suma importancia para el desarrollo de este tema.

1. EL TRIBUTO

1.1 CONCEPTO DE TRIBUTO.- El término tributo en sí es bastante antiguo algunos autores al hablar del derecho romano hacen referencia a él, por ejemplo Eugenio Petit señala *"en virtud de que los particulares no podían ser propietarios, sino simplemente poseedores ,tenían que abonar al Estado , que retenía los fundos provinciales, un censo llamado tributum o stipendium"*¹

Aunque ciertamente la idea y los efectos del tributo se han mantenido casi intactos hasta nuestros días, son diferentes las formas como se le ha definido al tributo.

Giuliani Founrouge lo define como *"una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de derecho público"*²

Otra definición es la expresada por el profesor Pérez de Ayala quien lo describe a través de las siguientes características:

- 1.- Son prestaciones debidas , por mandato de la ley, a un ente público;
- 2.- Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado;

¹ Eugenio Petit, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Cadenas Editor y Distribuidor, Edición 1980, Pág 181. *Este autor hace una nota explicativa distinguiendo el tributum y el stipendium, el primero es el que se aplicaba a los provinciales del imperio y el segundo al fisco, el primero era pagado por los provinciales del pueblo y el segundo que ingresaba al aerarium tesoro del pueblo.*

² Giuliani Founrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, vol. I, Editorial Depalma, La Editorial, México 1970, Pág. 109

3.-Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades Públicas. ³

Por último Margain Manautou expresa que *"la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado , denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria , excepcionalmente en especie"* ⁴

Antes de continuar con el análisis de éste punto haremos el siguiente cuestionamiento: ¿De donde toma su validez la obligación de pagar tributos?. tratando de dar respuesta a ésta pregunta se dirá que para que un hecho sea imponible deberá encontrarse perfectamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad al mismo de lo contrario carecerá de toda validez jurídica. Aquí cabe aplicar el principio utilizado entre los romanos *"Nullum Tributum Sine Lege"* ⁵ lo que significa que no existe ningún tributo válido sin una ley, que lo establezca, es decir deberá existir un vínculo entre la norma jurídica y el hecho imponible.

En el artículo 60. de nuestro Código Fiscal de la Federación no se da una definición de lo que es el tributo, sin embargo trata de establecer en que momento se causan las contribuciones, sin expresarlo claramente, el primer párrafo de dicho artículo citado textualmente queda de la siguiente forma:

Artículo 60.- 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 "

Este artículo señala que para que se pueda generar una contribución, deben realizarse acciones a las que se aplique el supuesto jurídico es decir, mira a la realización de la

³ Pérez de Ayala José Luis, *Curso de Derecho Tributario*, tomo I Vol XVIII Editorial de Derecho Financiero , Ediciones Reunidas, Madrid 1975 Eders, Pág 187

⁴ Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Editorial Porrúa, S.A 10a Edición Mexico 1991, Pág 187

⁵ Este principio se encuentra consagrado en la fracción II del artículo 41 de nuestra Constitución Federal y al que hará referencia en forma continua por el ser uno de los pilares de nuestro Derecho Tributario.

acción como una condicionante para la aplicación de las normas jurídicas que establecen la imposición de las contribuciones, puesto que de no darse la realización del hecho imponible la norma no sería más que una simple hipótesis normativa. En síntesis, en este artículo se confirma que las situaciones jurídicas deben encontrarse previstas en las leyes fiscales.

Hablemos del momento en que nace un tributo, el tributo se configura como tal cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico ⁶, o se colocan en la hipótesis normativa, debido a que la existencia normativa no implica por sí misma ninguna consecuencia jurídica.

1.2. CARACTERES DEL TRIBUTO

A manera de resumen veamos los caracteres de los tributos que la generalidad de los tratadistas consideran como principales :

1.- **Carácter público.** Los tributos pertenecen a la rama del derecho público, lo que hace entender que la relación jurídica no se deriva de una relación contractual sino del ejercicio de la soberanía o poder de imperio que tiene el Estado.

2.- **Es una prestación en dinero o en especie.** Antiguamente era más común el pago de los tributos en especie debido a que las circunstancias eran propicias para ello, en la actualidad el pago de los tributos se hace generalmente en dinero y ocasionalmente en especie, existen países que permiten el pago de los tributos en esta forma, por ejemplo Rusia estableció gravámenes a la agricultura, en Argentina se permitía hasta hace poco el pago de los impuestos con granos, semillas y hierbas entre otros; sin embargo ha preponderado la contribución pecuniaria debido a que le permite al Estado tener liquidez y poder cubrir más fácilmente sus cargas públicas.

⁶ Al supuesto jurídico se le conoce también con el nombre de hecho imponible, el prof. Arturo Pérez lo define como "el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización con sujeción el nacimiento de la relación jurídica tributaria", equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos para cada clase de tributo. Cf. Dr. Arturo Vazquez Adolfo *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, Séptima Edición, México 1991, Pág. 111.

3.- Es una obligación ex-lege, ya se expuso anteriormente que no puede existir tributo sin ley, este principio se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Una de las características primordiales del tributo es la coactividad, pues la obligación se impone independientemente de la voluntad del individuo y en el caso de que este no cumpla, el Estado lo hará cumplir mediante la fuerza.

4.- Su finalidad es la de proporcionar al Estado los medios para cubrir las cargas públicas.

Antonio Micheli opina que el deber de contribuir a los gastos tiene su fundamento... en un deber de solidaridad política... y (este) manifiesta el interés de todos en la existencia del ente público" ⁷

1.3 TIPOS DE TRIBUTOS

En el punto anterior se habló que es a través de los tributos como el Estado se hace de los medios para sufragar el ejercicio de sus obligaciones, de los tributos existen diversas clases cuya clasificación se deriva de hechos o circunstancias que le dan origen, de si estos se derivan o no de una contraprestación por parte del Estado.

Son tres los tipos de tributos: Los impuestos, derechos y contribuciones especiales.

1.3.1 LOS IMPUESTOS.- Están considerados como la fuente principal de los ingresos que el Estado percibe.

⁷ Juan Antonio Micheli, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid 1975, Editoriales de Derecho Reunidas, Pág 42

Definición. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 fracción I establece que *"impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo"*⁸

Contribución: *"Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales"*⁹

Si observamos entre las palabras impuesto y contribución no existe diferencia puesto que en la práctica se utilizan en forma indistinta y en algunos casos se emplea una para definir a la otra como en la definición que se da en la fracción I del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

Anteriormente el término impuesto era el que predominaba y denotaba el poder que el Estado ejercía sobre los sujetos obligados, más con la finalidad de cambiar esta imagen, se optó por utilizar la palabra contribución que infunde la idea de que no es el Estado quien impone sino el "contribuyente" que vela por la estabilidad de su Estado.

Dentro de la doctrina existen innumerables definiciones del impuesto, sin embargo me limitaré a exponer dos las que considero más importantes.

Francisco de la Garza expone la definición tomada del ordenamiento fiscal alemán como sigue *"los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por la entidad pública y son exigidos para procurar ingresos a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto hecho al cual la ley vincula el deber de prestación."*¹⁰

⁸ Estas últimas fracciones corresponden a las aportaciones de seguridad social y a los derechos

⁹ De pima, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, S.A. 15a. Edición, México 1988, Pág. 185

¹⁰ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A. 16a. Edición México 1990
Pág. 459

Otra sería la definición dada por el tratadista Pérez de Ayala al exponer *"Impuestos, son aquellos tributos cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica... que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta"*.¹¹

Los elementos mas importantes del impuesto:

Primero. la obligatoriedad, frente a los demás tipos de tributos, el impuesto presenta una exigibilidad muy superior ya que como lo decía Adam Smith *"el impuesto es un ingreso público que se deriva directamente de la soberanía del Estado que se caracteriza por su esencia obligatoria"*.¹².

Segundo. Los impuestos no se derivan de una relación contractual entre los sujetos de la relación tributaria sino que su imposición es una manifestación de los actos de gobierno y potestad pública y son consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Tercero. En los impuestos no existe una contraprestación. Este es el elemento que lo distingue de los demás tributos en virtud de que su pago no se encuentra condicionado a la realización de un acto por parte de la autoridad a favor de quien lo hace. Sin embargo a pesar de que no existe una contraprestación directa en favor de una persona en particular por el pago de un impuesto, si la hay en favor de la colectividad puesto que los servicios que a esta benefician son sufragados con los impuestos, por lo que no es posible determinar las ventajas que cada persona obtiene del servicio. Dicho Jarach citado por Francisco de la Garza dice que "no es posible exigir a los ciudadanos que concurren al gasto, que es en su totalidad indivisible, en proporción a la utilidad que cada uno de ellos obtiene mediante la satisfacción de la necesidad, se adopta para el reparto de aquél entre todos los asociados, el

¹¹ Esta definición corresponde al artículo 26 de la Ley General Tributaria Española misma que también cita el profesor Francisco de la Garza en su *Derecho Financiero Mexicano*, Pág. 439.

¹² Pérez de Ayala, José Luis, *Obr. Cit* págs 201 y 202.

critério diverso de la capacidad contributiva, en cuya virtud cada ciudadano viene obligado a contribuir en proporción a su riqueza. En forma de contribución a la que se le llama impuesto”¹¹

Cuarto. **El pago del impuesto es a título definitivo**, es decir que una vez cubierto el pago del impuesto, el obligado no podrá exigir su reembolso, existe una excepción que se presenta cuando la devolución se hace por un pago indebido, contemplado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en este precepto se establece el procedimiento para la devolución de este tipo de pagos y expone que

“las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. Las devoluciones podrán hacerse de oficio o a petición de los interesados...”

Dicha devolución deberá efectuarse dentro del plazo de 50 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente. Si dicha autoridad considera necesario, solicitará al contribuyente en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la solicitud de la devolución los datos, informes o documentos adicionales que estén relacionados con la misma, es este supuesto el período transcurrido entre la fecha de la notificación del requerimiento y la fecha en que sean estos proporcionados en su totalidad por el contribuyente no se computará en la determinación del plazo de 50 días, el fisco deberá pagar la devolución que proceda actualizada, desde el mes que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en el que la devolución se efectúe, si la devolución no se efectúa, en el plazo de 50 días las autoridades fiscales pagarán intereses que calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho pago.

El impuesto al igual que cualquier otra clase de tributos tiene su origen en la unión de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé (ex-lege), existe una disposición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que regula esta situación y

¹¹ Ob. cit. pag. 157

que cita el profesor de la Garza con las siguientes palabras "La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expuesto el principio de legalidad tributaria al sostener que: para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado o de los Municipios, sea proporcional y equitativa como lo previene el estatuto constitucional invocado, es preciso no solo que la ley establezca el impuesto sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o la forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo requiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto con lo cual la tributación tendría el carácter de arbitrario"¹⁴

Por último el elemento que distingue al impuesto de los derechos es que el impuesto se paga para financiar servicios públicos indivisibles mientras que los derechos se pagan por prestaciones de servicio que afectan directamente al obligado.

1.3.2 LOS DERECHOS.- En las legislaciones extranjeras se le conocen como tasas o *taxas*, tradicionalmente se definen como "*los ingresos que se pagan al Estado, como retribución de un servicio público que del Estado se recibe*".

Cabe señalar que los derechos solo obligan a aquél que recibe un servicio del Estado en particular.

La definición que da nuestra legislación se encuentra en la fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación que dice:

Artículo 2

"I).-derechos, son las contribuciones establecidas en la ley 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, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos

¹⁴ ibid en pag 160

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

Una característica que me parece importante recalcar y que distingue a los derechos de los impuestos es que mientras en los impuestos no existe un reembolso -sino sólo en el caso de pagos indebidos-, en los derechos el sujeto pasivo de la obligación puede exigir al ente público la devolución de lo pagado cuando el servicio que lo generó no se haya realizado.

1.3.3 LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Se pueden definir como *“una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica”*¹⁵

Según S.Francisco de la Garza , existen tres clases de contribuciones especiales: las contribuciones de mejoras, las contribuciones de seguridad social y la contribución por gasto él mismo afirma que esta última es muy poco usada.

En el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación solo se regulan las dos primeras definiéndose de la siguiente manera:

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

Se ha puesto en duda si deben o no considerarse como a este tipo de aportaciones como contribuciones especiales, por ejemplo Flores Zavala opina que esta cuota es un verdadero impuesto por que fue establecido por el Estado unilateralmente y con carácter

¹⁵ Margan Mandu Julio Obcec pag.121

de obligatorio para todos los que se encuentren dentro de la hipótesis prevista por la ley, por otro lado en una ejecutoria publicada por el Tribunal Fiscal de la Federación se expone que deben considerarse como derechos en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios que el instituto presta y debe prestar. Por último Jorge I. Aguilar Afirma que "las cuotas del seguro social deben ubicarse dentro de la categoría de las contribuciones especiales pues estas reúnen el requisito de ser unilateralmente fijadas por el estado en forma obligatoria, de tal suerte que su pago no depende de la voluntad de los particulares sujetos a ella; que además presentan la característica de que su importe tiene por objeto los gastos que el Estado o la corporación realiza para la prestación de un servicio de carácter directamente en beneficio particular, el cual se presta conforme a la reglamentación que le es propia y aun cuando el particular no haya solicitado espontáneamente que le sea prestado"¹⁶

Las contribuciones especiales se generan cuando el Estado realiza obras de beneficio colectivo y recaen sobre todos aquellos propietarios de los predios colindantes a la obra.

Cabe hacer notar que es a través de este tipo de contribuciones como se pretende recuperar el costo de la obra, sin embargo no es conveniente imponerlas cuando la explotación de la obra misma genera ganancias que reducen el gasto realizado.

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

Estas contribuciones se hacen en dinero, a cambio el contribuyente solo experimenta un beneficio especial que se refleja en el aumento de valor de su inmueble. Algo que hay que dejar claro es que la aportación económica que los contribuyentes hagan por este concepto nunca deberá ser superior al valor del servicio público u obra ejecutada.

¹⁶Cfr. Pos. de la Ganza Lammers pag. 372

2. EL PODER TRIBUTARIO

En los puntos anteriores sobre los tributos y los tipos de tributos que aceptan nuestras leyes fiscales, considero que es el momento apropiado para hablar de la facultad que posee el Estado para hacerse llegar de los particulares los medios económicos mediante cargas tributarias a fin de estar en condiciones de realizar sus actividades públicas.

2.1 CONCEPTO DEL PODER TRIBUTARIO: Se entiende como la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le son encomendadas.

Se le conoce como supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder de imposición, entre otros.

En términos genéricos se considera que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, hay quienes opinan lo contrario pues niegan que la soberanía constituya el fundamento de este poder, uno de ellos es Bielsa, quien considera que *"la soberanía es política antes que jurídica"* y que *corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; ... la soberanía "es una e indivisible" y pertenece a la nación misma y no se refleja en las actividades del Estado sino en la constitución. A su juicio " dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni tiene por que invocar su soberanía: le basta su poder de imperio que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el legislativo, el ejecutivo y el judicial"*¹⁷ y es a su vez inalienable puesto que no se puede comprometer o dar en garantía.

El poder tributario es una facultad esencial de la que se vale el Estado para su supervivencia pues dada la naturaleza misma de sus funciones y las tareas que le han sido encomendadas, le sería imposible llevarlas a cabo sino contara con un poder que le permitiera

¹⁷ Gudiño Fontouge. Ob. cit. pag. 125

obtener recursos que en la mayoría de los casos provienen del patrimonio de los particulares que integran ese Estado.

No debemos confundir la expedición con la determinación o comprobación de los hechos o situaciones que generan la obligación de pagar, pues son dos sentidos que contemplan la acción del Estado en una actuando como legislador y en la otra como administrador.

El poder tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo que lo ejerce en el momento de la expedición de las leyes que contemplan el pago de las contribuciones (**potestad normativa tributaria**).

Por otro lado compete al Poder Ejecutivo en su carácter de administrador fiscal el determinar o el comprobar las situaciones o hechos que generan la obligación así como el determinar los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes o bien si dichos actos se encuentran ajustados a la ley (**potestad de imposición**), la determinación de créditos fiscales a la que me refiero, es a la derivada de los actos de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dependiente del Ejecutivo Federal, mas de acuerdo a los establecido en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".

2.2 CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO

Caracteres del poder tributario. Son cuatro los caracteres del poder tributario generalmente aceptados siendo los siguientes:

a) **Abstracto.** La existencia de un verdadero poder tributario implica que el mandato del Estado se materialice en un sujeto que lo haga efectivo mediante la actividad de la administración.

b) **Permanente.** El poder tributario es connatural al Estado quien tendrá la facultad de gravar en tanto subsista como tal.

c) **Irrenunciable.** El poder tributario constituye uno de los elementos esenciales del Estado, sin él le sería imposible subsistir puesto que a través de este poder es como se allega los elementos necesarios para su propia existencia.

d) **Indelegable.** Jamás puede transmitirse a un tercero un derecho que ha sido expresa o implícitamente conferido, se tiene vedado delegar el poder de hacer la ley, mas sin embargo si puede transferirse la facultad de reglamentar sobre su ejecución.

2.3 TIPOS DEL PODER TRIBUTARIO.

Son dos los tipos de poder tributario el **originario** y el **delegado**.

2.3.1 PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO.- Es el que nace directamente de la Constitución , en nuestro país este poder le ha sido conferido a la Federación y a los Estados o Entidades Federativas.

Puede pensarse que los Municipios poseen el poder tributario originario por el hecho de encontrarse contemplados constitucionalmente (fracción IV del artículo 31) mas sin embargo no se considera así incluso muchos de los tratadistas niegan que los Municipios posean el poder tributario y aunque más adelante hablaré de este tema en forma mas amplia considero conveniente y como aclaración señalar que los Municipios no poseen mas que la facultad de administrar libremente su hacienda (artículo 115 fracción IV de la propia Constitución), es decir no es mas que un administrador de sus propios bienes que se derivan de las participaciones Federales y de los ingresos que las legislaturas establezcan en su favor entre otros, en conclusión el poder tributario no ha sido atribuido a los Municipios, este se encuentra en el Congreso del Estado al que pertenecen, puesto que el poder tributario no sólo consiste en cobrar impuestos, sino en la determinación y expedición de leyes que los regulen.

2.3.2 PODER TRIBUTARIO DELEGADO.- Es el que ha sido transmitido por quien posee el poder originario, tal es el caso en que la Federación titular del poder

tributario exclusivo, lo transmite a los Estados autorizándolos para establecer ciertos tributos respecto de los cuales la Federación tiene el poder originario por estarle reservados.

3. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS SUJETOS ACTIVOS

3.1 EL PODER TRIBUTARIO DE LA FEDERACION.

LA FEDERACION.- Se entiende como *"el sistema de organización política en el cual diversas entidades o grupos humanos dotados de personalidad jurídica y económica propia se asocian, sin perder su autonomía en lo que le es peculiar para formar un sólo Estado (denominado Federal) con el propósito de realizar en común los fines característicos de ésta institución"*.¹⁸

Debe entenderse por autonomía la libertad que poseen los Estados para gobernarse por sus propias leyes.

Como vemos, la Federación nace de la unión de los Estados que conforma a la República Mexicana quienes han convenido someterse a la autoridad de un poder soberano que tenga como fin la realización de las actividades cuya naturaleza rebasen el ámbito local y aún las de carácter internacional.

Dicha unión se encuentra plasmada en el artículo 40 Constitucional que se expresa de la siguiente forma:

Artículo 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república, representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

¹⁸ De Pina Rafael, Ob. Cit. Pág. 271

El gobierno Federal representado en el Congreso de la Unión encuentra en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 Constitucional las facultades exclusivas y concurrentes sobre las que ha de desarrollarse . En ellas se expone tanto la facultad de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal como para establecer contribuciones sobre comercio exterior, sobre aprovechamientos y sobre otras actividades que le son exclusivas y existen otras que también le son exclusivas en razón de que son prohibidas a los Estados, mismas que se encuentran señaladas en las fracciones III, IV, V, VI y VII del artículo 117 Constitucional.

A partir de 1944 la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el sistema de distribución de poderes tributarios se basan en un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son:

a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de los ingresos;

b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación:

c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Constitucionalmente el Poder Tributario Federal no presenta limitación alguna en cuanto a las materias sobre las cuales deben ejercerse, aún cuando muchos han pretendido hacer valer lo contrario fundando su dicho en la idea de que el Poder Tributario de la Federación debe limitarse a lo establecido en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 constitucional, mas sin embargo en las diversas resoluciones emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha reiterado que el hecho de que la Constitución haya otorgado facultades exclusivas de poder tributario sobre materias en favor del Gobierno Federal ello no significa que se haya limitado las demás facultades concurrentes que le corresponden en virtud de la fracción VII del artículo 73 pues si en ella se faculta al Congreso de la Unión para decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto, con ello se entiende que puede ejercerse dicho poder sobre cualquier impuesto cuya finalidad sea ésta.

3.2 EL PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

Como ya se dijo anteriormente, los Estados forman parte de los sujetos activos del poder tributario, se ha considerado que dicho poder se fundamenta en la autonomía de éstos, la cual no existiría si se encontraran desprovistos del poder de imposición.

El fundamento constitucional del poder tributario de los Estados reside en el artículo 124 de la Constitución Federal, el cual dispone "todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados"

A pesar de lo dispuesto en el ordenamiento anterior se puede afirmar que no existe para los Estados un poder tributario reservado, por los motivos que expongo mas adelante cuando hablo de las reglas de competencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas.

La facultad de imposición de los Estados se observa mas claramente en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, en esta disposición se impone la obligación a todos los mexicanos de contribuir no sólo en favor de la Federación sino del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

4. SISTEMAS DE DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO

Al hablar de la distribución del poder tributario se ha de atender a la actuación que cada uno de los poderes del Estado ha de tener en el ejercicio del mismo.

El poder debe ser distribuido de tal forma que aún cuando los gobiernos central y estatal se encuentren coordinados entre sí, serán independientes uno del otro, no habiendo subordinación entre ambos. (A dicha participación se le ha dado en llamar **federalismo**

cooperativo) Esto no sucede en la realidad pues bien sabemos que a la Federación como poder supremo se le subordinan los Estados y a estos los Municipios.

4.1 SISTEMA DE DISTRIBUCIÓN DE LAS MATERIAS IMPONIBLES.

Aquí se determina si las materias corresponden a ambos gobiernos, cuando algunas son exclusivas de la Federación y en el resto coinciden tanto el poder federal como el de las entidades federativas.

4.2 SISTEMA DE DISTRIBUCIÓN DEL PRODUCTO DE LAS RECAUDACIONES.

Aquí se trata sobre el reparto del producto total de los impuestos.

Los Estados, se encuentran sujetos a la Federación pues aún cuando ellos tienen las facultades para legislar en materia fiscal en sus legislaciones locales, no pueden imponer gravámenes que ha sido determinados como exclusivos de la Federación y mas aún, con los convenios de coordinación fiscal en los que al Estado se les proporciona un porcentaje de los rendimientos de algunas contribuciones federales a condición de que se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales. Desde mi forma de ver a esto le llamaría subordinación, lo mismo sucede en el caso de los Municipios frente a las legislaturas de los Estados.

El artículo 40 constitucional establece que los Estados son "...*libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior ...*" ,el profesor Arrijoa Vizeaino en su Derecho Fiscal opina que no es correcto utilizar en este caso el término "soberanía" puesto que la soberanía es indivisible y no puede estar compartida o dividida entre la Federación y las, entidades federativas y agrega, sería mas correcto utilizar el término autonomía para expresar la libertad de gobierno interior que poseen los Estados.

Estoy de acuerdo con la idea de no utilizar el término soberanía en este caso mas por lo que se refiere a la autonomía de los Estados diré que el tema que estoy tratando solo existe de manera relativa debido a la gran influencia que la Federación ejerce sobre ellos.

5. PERSPECTIVA HISTORICA DEL PROBLEMA DE DISTRIBUCION.

Lo que en este apartado se ha de analizar es la problemática que se ha presentado en el Estado cuando dos o más órganos cuentan con el poder tributario y el problema se hace mas complejo cuando el poder se pretende hacer efectivo y no se ha delimitado dicha facultad entre los órganos que lo poseen ya que estos pueden llegar a confluír al imponer cada uno un gravamen sobre un mismo acto o hecho, lo que conllevaría al fenómeno de la doble tributación, tema que se analizará mas a fondo en el capítulo segundo de este trabajo..

El problema de la doble tributación no es nada reciente, se ha venido arrastrando desde la conformación de la República hasta nuestros días, sin embargo es preciso hacer una breve reseña histórica de como se ha presentado este problema durante el desarrollo de nuestro Estado.

El acta constitucional del 31 de enero de 1824 sigue la línea del Sistema Constitucional Americano, en virtud de que no dispone una distribución de poderes tributarios entre la Federación y los Estados, dicha ley suprema facultó al Congreso Federal a establecer impuestos para gastos generales de la República.

El 4 de agosto de 1824 se intenta hacer una distribución de poderes tributarios mediante la Ley Sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares.

El 4 de octubre del mismo año fue aprobada la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos la que impuso a los Estados la obligación de pagar contribuciones al gobierno federal que fue determinada por Ley del 11 de febrero de 1832 en un 30% de las rentas del Estado.

El sistema centralista se impuso sobre el sistema federal que mostraba una débil posición, lo que conllevó a que los gobernadores de los Estados solo pudieran imponer las contribuciones autorizadas por el Congreso Central.

El 22 de octubre de 1846 se restaura la Constitución de 1824, se atribuyeron al Gobierno Federal los impuestos al comercio exterior, el consumo de los artículos extranjeros, la acuñación de monedas entre otros.

En 1856, Ignacio Comonfort convoca a un Congreso Constituyente dando como resultado la expedición de la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857. En el proyecto se disponía que era obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio en que residieran en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (disposición que se encuentra contemplada en el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución vigente).

La Constitución de 1857 restableció la concurrencia de poderes tributarios entre la Federación y los Estados.

La Constitución de 1917, contiene el mismo sistema de concurrencia que el de la Constitución de 1857 salvo que reserva algunas materias en favor del Gobierno Federal.

Hemos analizado en los párrafos anteriores de qué manera los proyectos y los textos constitucionales pretendieron delimitar el poder tributario y el establecimiento de la concurrencia fiscal entre la Federación y los Estados.

Ahora hablaré de las facultades que han sido otorgadas por la Constitución a cada una de las autoridades fiscales y los límites de dichas facultades.

6. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

6.1 CONCEPTO DE COMPETENCIA TRIBUTARIA.-

La competencia tributaria consiste en el poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador.

6.2 NECESIDAD DE UN SISTEMA COMPETENCIAL.

Ya se ha mencionado que en nuestro sistema legal existen tres tipos de sujetos activos: la Federación, los estados y los municipios, la coexistencia de estos en el orden político administrativo exige la creación de un sistema competencial, es decir reglas que determinen claramente las atribuciones y establezcan así mismo los límites de actuación de cada una de las autoridades tributarias a fin de evitar intervenciones innecesarias e ilegales y en las que todo acto de imposición tanto de la Federación como de las Entidades Federativas o municipios sea conforme a lo establecido previamente en las leyes.

Si para los obligados el estar sujetos al pago de ciertos tributos implica un gran sacrificio, tanto mas lo será verse involucrados entre dos o mas legislaciones tributarias y tener que desprenderse de gran parte de sus ganancias en favor de mas de una autoridad aún si esta aplicación se deriva de un mismo concepto.

Las aplicaciones de este tipo han dado lugar a grandes descontentos entre la población, ya que han obligado a gran número de causantes a renunciar a la práctica de sus actividades ante las insostenibles cargas impuestas por varias autoridades tributarias, pues ante la urgencia de solventar las supuestas cargas fiscales imponen desproporcionalmente tributos que el causante no puede o no está dispuesto a soportar.

Por esta situación la Constitución Política ha establecido un conjunto de reglas, las que a pesar de sus incongruencias tienden sino a eliminar, por lo menos a detener la doble y hasta la triple imposición tributaria.

En resumen la finalidad de este sistema de competencia tributaria es la de evitar que un sujeto activo imponga dos o más tributos sobre un mismo ingreso gravable y que ni dos o más sujetos activos impongan dos o más gravámenes sobre un mismo ingreso.

6.3 REGLAS DE COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

En los párrafos anteriores he señalado porqué es tan necesario que exista un sistema competencial, nuestra Constitución ha establecido en diversos artículos reglas con este carácter sin embargo dichos preceptos no siempre guardan estrecha relación y en algunos casos hasta parecen contradecirse como veremos mas adelante.

Los preceptos que involucran para este caso tanto a la Federación como a las Entidades Federativas se encuentran en los artículos 73 fracciones VII y XXIX , 117 fracciones IV, V, VI y VII , 118 fracción I y 124 de nuestra máxima legislación.

Antes del análisis de los preceptos anteriores veamos que dice 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 o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este artículo no solo se establece la obligación tributaria, sino que además finca como disposición expresa el que dicha contribución debe ser de manera **proporcional y equitativa**, precepto que probablemente han olvidado las autoridades competentes, pues aunque los tributos tengan como finalidad de proporcionar los medios para mediar las cargas tributarias y sean más de una las autoridades tributarias estas deben regular su actuación a fin de cumplir con lo señalado en la disposición anterior.

Veamos en qué consiste los conceptos de proporcionalidad y equidad, Arrijo Vizeaino dice que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas , tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y mas adelante agrega que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos

pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en el último caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el estado confisque los bienes de sus ciudadanos”¹⁹

Ahora bien el mismo autor expone que *“el Principio de Equidad consiste 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.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente”*²⁰

En el artículo 73 fracción XXIX se establece que el Congreso tiene facultades para establecer las siguientes contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o y 5o del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos, concesionados y explotados directamente por la Federación; y
- 5o. 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) Aguardiente, y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

¹⁹ Arriaga Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal* Editorial Themis, Séptima Edición, México 1991 pag. 239

²⁰ *Ibidem* pag. 242

Respecto a la competencia tributaria de la Federación parecería que las facultades de esta se limitan a las establecidas por el artículo anterior pero no es así, pues la fracción VII del mismo artículo 73 al señalar que el Congreso tiene facultad "Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", se estará ampliando la competencia de la Federación con tal magnitud que no existirá ingreso que no pueda ser gravado por ella con tal de que su exigencia en el caso de que exista concurrencia con otra autoridad tributaria, sea la de ser necesaria para cubrir el presupuesto Federal.

El artículo 124 establece "*las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios Federales se entienden reservadas a los Estados*".

Si analizamos conjuntamente los dos artículos anteriores podremos observar que no son muy claros en su redacción.

El artículo 73 en su fracción XXIX establece las facultades de la Federación, mas sin embargo conforme a lo establecido en la fracción VII del mismo artículo, la Federación ya no solo cuenta con las facultades expresas establecidas en la fracción XXIX y las que le son atribuidas por ser limitadas y prohibidas a los Estados (artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII y 118 fracción I), sino que además cuenta con facultades tácitas, esto en sí es extremadamente peligroso para la estabilidad de nuestro sistema tributario ya que con el pretexto de obtener los recursos suficientes, la Federación generalmente sobrepasa las facultades que le han sido expresamente concedidas invadiendo otras esferas tributarias.

Por otro lado cuando el artículo 124 se refiere a las facultades, no habla mas que de las concedidas por la Constitución y fuera de estas facultades las demás se entenderán reservadas a los Estados; desde mi punto de vista este artículo concede a los Estados exclusividad sobre todas aquellas fuentes que no han sido concedidas expresamente por la propia Constitución en favor de la Federación.

Considero que la disposición contenida en el artículo 73 en su fracción VII es inequitativa e ilegal en virtud de que si los Estados se encuentran en una grave desproporción en cuanto a sus ingresos frente a la Federación mas aún lo estarán cuando la autoridad Federal

so pretexto de cubrir sus necesidades presupuestarias (que no siempre lo son) invade arbitrariamente la de por sí raquíticas haciendas locales.

Pero los efectos de éstas situaciones no sólo quedan aquí, como las entidades se ven afectadas directamente por la intervención de la Federación, estas buscan los medios de recaudar lo que conforme a derecho les corresponde, imponiendo impuestos no a quienes perciben sueldos sino además a aquellos que los pagan, inclinándose por la concurrencia fiscal y la doble tributación que para el caso no es mas que una solución a este problema.

El problema se torna cada vez mas crítico debido a que los Estados se ven arrebatados de los ingresos que por derecho les corresponden.

Sin embargo como cada Estado cuenta con su propio sistema fiscal y la Federación con el suyo y debido a que el ejercicio de este poder ha generado diversos conflictos fiscales pues no existe un plan concreto y definido de delimitación entre ambas competencias, es por ello que se propuso la realización de Convenciones de Coordinación Fiscal con el fin de unificar el sistema fiscal en toda la República que evite la duplicidad de gravámenes.

Los Estados pueden imponer tributos sobre materias que han sido atribuidas constitucionalmente a la Federación pero sólo cuando haya sido delegada esta facultad en favor de los mismos, existen opiniones que exponen que la Federación sólo puede hacerlo en los casos en que la propia Constitución así lo autorice.

Interpretando la fracción I del artículo 118, se entiende a contrario sensu, que los Estados sí podrán establecer con el consentimiento del Congreso de la Unión, derechos de tonelaje, y algunos de puertos e imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Mas si confrontamos la disposición anterior con lo establecido en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional y con lo dispuesto por el artículo 131 de la misma ley, observaremos que existe una visible contradicción.

Vemos que dice en la una de las disposiciones anteriores a fin de mostrar mas claramente tal contradicción:

La fracción XXIX del artículo 73 de la máxima disposición concede facultades **exclusivas** a la Federación para establecer contribuciones sobre el Comercio Exterior.

Ahora bien en el artículo 131 se dispone que "es facultad **privativa** de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o pasen de tránsito por el territorio nacional".

A pesar de que claramente se establece en las dos disposiciones anteriores que son facultades **exclusivas** (artículo 73) y **privativas** (artículo 131) las actividades relacionadas con el comercio exterior, en el artículo 118 se presume que para que los Estados puedan imponer contribuciones o impuestos se requerirá del consentimiento del Congreso de la Unión.

Análisis: Si en los artículos 73 y 131 se establece como **exclusivas** y **privativas** de la Federación las facultades relacionadas con el Comercio Exterior esto significa que ningún otro órgano público (Estados o Municipios) aún con el consentimiento expreso del Congreso de la Unión podrá gravar sobre el comercio exterior y sobre materias que le sean **privativas** y **exclusivas** de la Federación.

Para concluir y en relación a lo dispuesto con el artículo 124 Constitucional, no pueden las Entidades Federativas gravar las actividades relacionadas con el comercio exterior por encontrarse expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios Federales.

6.4 COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS ENTRE SI

Las Entidades Federativas están consideradas como partes integrantes de la Federación cuentan con autonomía en el manejo administrativo y político de sus regímenes interiores, y se encuentran divididas en Municipios que constituyen la célula de la organización del Estado Mexicano.

En el desarrollo de este apartado analizaré los efectos de la coexistencia de dos organismos que cuentan con facultades tributarias autónomas.

En este análisis ya no solo se involucra lo establecido en la propia Constitución Federal sino que entran en juego las legislaciones locales y los criterios que cada una tiene al establecer sus tributos, algunas legislaciones consideran el domicilio del causante, otras la residencia situación que en ciertos casos afecta a determinados contribuyentes pues en el ejercicio de sus actividades se ven frecuentemente involucrados en dos o mas legislaciones y quienes se ven obligados a pagar las cargas impuestas por estos.

Poco se ha escrito en relación a la competencia tributaria de los Estados entre sí, los tribunales no se han nombrado en los casos de concurrencia entre los Estados que les han sido presentados.

Del análisis de la Fracción IV del artículo 31 constitucional se desprende que si bien se impone la obligación a los contribuyentes para contribuir a los gastos públicos esta solo se tiene frente a la Entidad o Municipio en que se encuentre domiciliado el causante.

El problema real en cuanto al principio de residencia en la aplicación de los impuestos radica en que tiene muy poca aplicación en nuestro Derecho Positivo.

Hay autores que opinan que cuando las Entidades o Municipios gravan a las personas que tienen su residencia dentro de sus territorios están propiciando el desarrollo de la impuestos alcalabatorios.

El problema solo podrá resolverse cuando a las Entidades Federativas se les otorguen fuentes tributarias que le sean exclusivas libres de cualquier intervención de la Federación, que les permita subsistir de manera independiente.

7.- LA SITUACION DE LOS MUNICIPIOS EN EL EJERCICIO PODER TRIBUTARIO

El Municipio como sujeto activo del poder tributario, se encuentra previsto en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

El Municipio que regido en sus intereses vecinales por un ayuntamiento ²¹, es de entre los sujetos activos del poder tributario el que presenta la mas precaria situación, debido a que aún cuando se le ha tratado de otorgar cierta libertad en la administración de su hacienda pública la misma se encuentra sujeta a las disposiciones de las legislaturas de los Estados, lo que trae como consecuencia que los Municipios tengan insuficiencia financiera en virtud de que constitucionalmente no se les otorgó un poder tributario, pues no pueden establecer contribuciones o tributos que la legislatura estatal no les autorice.

Se han realizado cambios para tratar de mejorar la situación de los Municipios, muestra de esto son las reformas al artículo 115 constitucional publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 3 de febrero de 1983 con las que se establece en su fracción IV que:

"Los Municipios administrarán libremente su hacienda la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor..."

Si observamos con esta reforma se otorgó a los Municipios la libertad de administrar su hacienda, pero considero que esta libertad fue tan solo parcial la cual no mejoró en mucho la situación de los Municipios pues aún con esta libertad no pueden más que sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren convenientes, sin poder libremente imponer tributos o contribuciones a pesar de que el origen de éstos sea meramente municipal.

Los Municipios en concurrencia con el Estado y cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

²¹ Rafael de Pina define el Ayuntamiento como la Corporación pública integrada por su alcalde o presidente municipal y varios concejales, constituidos por la administración de los intereses del municipio.

-
- a) agua potable y alcantarillado
 - b) alumbrado público
 - c) limpia
 - d) mercados y centrales de abasto
 - e) panteones
 - f) rastro
 - g) calles, parques y jardines
 - h) seguridad pública y tránsito y

Las demás condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios así como su capacidad administrativa y financiera.

Por lo señalado en el párrafo anterior y desde mi punto de vista considero que los Municipios como entes públicos requieren si no de una libertad absoluta, por lo menos si de una libertad más amplia que les permita imponer tributos o contribuciones que sin contraponerse a las establecidas por la Constitución en favor de los Estados y de la Federación, les permita salir de su precaria situación económica y financiera, la cual pueda ser una reflejo de la soberanía que la misma ley suprema les atribuye.

Los Estados deben limitar su intervención para con los Municipios en cuanto a la recaudación de los impuestos generados por actividades meramente municipales pues si constitucionalmente se crearon los Municipios a fin de delegar en ellos facultades que anteriormente se encontraban en manos de los Estados y de la Federación misma, y con ello proporcionar una mejor administración, entonces es necesario reconocer esto y dejar que los Municipios velen por los intereses para los que fueron creados.

CAPITULO SEGUNDO

“LA DOBLE TRIBUTACION”

CAPITULO SEGUNDO. LA DOBLE TRIBUTACION

1. CONCEPTO.- Margain Manautou opina que "se estará en presencia de una doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto"²²

2. LA PROBLEMÁTICA

En el capítulo que antecede se expuso la forma en que se encuentra organizado el sistema competencial tributario, en el desarrollo del mismo expuse que este sistema sufre de graves problemas como lo es la falta de delimitación competencial entre los tres sujetos activos que la componen, es decir, que al no señalarse en la propia Constitución de estos órganos genera lo que se conoce como concurrencia fiscal y con ello la doble tributación no obstante de que la gran mayoría de los tratadistas la han tachado de inconstitucional hay quienes señalan que no lo es incluso llegan a afirmar que esta beneficia al sistema tributario al respecto Arrijo Vizcaino señala "que a través de la acumulación de impuestos sobre actos de consumo necesario, se fortalece la capitación de ingresos tributarios por parte del Estado que así cuenta con mayores recursos de rápida recaudación que le permiten financiar en forma más desahogada el gasto público y presupuestar con mayor comodidad la ejecución de obras y servicios de interés colectivo. Sin embargo la experiencia ha venido a demostrar que estos aparentes beneficios inmediatos a la larga resultan insignificantes si se les compara con los graves daños que la alta inflación"²³ inevitablemente trae aparejados: recesión económica devaluaciones monetarias, fuga de capitales, desempleo y subempleo y otra mas que saltan a la vista.

En el desarrollo de este capítulo expondré las diversas opiniones que existen en torno al fenómeno de la doble tributación, las causas que la originan y las consecuencias de este.

²² Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa S.A. México 1991, Pág. 293

²³ *Ibid* en pag. 263

Se ha considerado que la doble tributación se originó debido a la ausencia de un sistema competencial que delimitara con precisión los campos de actuación de los tres sujetos activos, además se debe al abuso por parte de los legisladores que so pretexto de obtener ingresos que garanticen su estabilidad económica imponen gravámenes múltiples sobre un mismo objeto por dos o más sujetos activos.

Si se observa en el concepto se habla de una doble imposición constitucional, es decir da la idea de que no siempre existirá inconstitucionalidad cuando exista doble tributación si es así veamos en que casos se puede hablar de una doble tributación inconstitucional y en que casos no.

A fin de poder definir cuando existe inconstitucionalidad en la doble tributación es necesario precisar en que consiste tanto la fuente como el objeto de la tributación.

3. LA FUENTE Y OBJETO DE LOS TRIBUTOS.-

Margain Manautou define a la fuente del tributo como "la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea por distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y Municipios) o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro casos se reputé inconstitucional el sistema tributario"²⁴

Ahora bien el objeto del tributo Arrijoja Vizcaino lo entiende como "el ingreso, la utilidad o rendimiento obtenidos por el contribuyente que sirven de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo"²⁵

²⁴ Idem Pág.293

²⁵ Ob. Cit

El distinguir tanto la fuente como el objeto del tributo es importantísimo, pues de ello depende el poder entender cuando hay tan solo una doble imposición y cuando se torna ésta inconstitucional.

El maestro Margain Manautou al referirse a la fuente del tributo señala que ésta es susceptible de ser gravada por varios tributos a la vez; él considera a la fuente como una actividad económica, es decir, que la fuente no comprende un sólo acto, sino una serie de sucesos o facetas que aunque relacionadas entre sí son distintas una de otra, por ejemplo lo son la producción, distribución o comercialización y consumo que si bien es cierto que están relacionadas entre sí no pueden ser consideradas como un mismo acto o hecho, además la mayoría de las veces no son realizadas por una misma persona, bien puede justificarse esta imposición en cada una de las facetas y en su caso así lo hace la ley, sin que esta imposición sea inconstitucional.

Un ejemplo del caso anterior lo es la energía eléctrica en la que se impone un impuesto a la producción y otro al consumo, más como se trata de situaciones distintas no se puede hablar de inconstitucionalidad.

Caso contrario sucede con el objeto del tributo pues al considerarse como un ingreso, rendimiento o capital base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del tributo, al verse afectados por dos cargas tributarias de igual o distinta autoridad, repercute directamente al contribuyente de forma irreversible ya que disminuye de tal forma su ingreso, que tiende a desalentar el desarrollo comercial y económico al tener que contribuir de una manera desorbitante e injusta que va más allá de su capacidad económica.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, grava a las sociedades que explotan negocios comerciales, industriales, agrícolas o pesqueros y separadamente a los socios que integran esa misma sociedad, en este caso existe evidentemente el problema de la doble imposición en virtud de que se está imponiendo un doble gravamen sobre una misma utilidad o renta percibida por la sociedad.

El Profesor Ernesto Flores Zavala ²⁶ propone que "para dar una solución correcta a lo anterior es necesario distinguir si el sistema es global o cecular. En un sistema cecular debemos hacer una distinción entre sociedades de capitales y sociedades de personas.

Ahora bien en el caso de las sociedades de capitales si se justifica una imposición sobre las sociedades, y otra sobre los dividendos de los accionistas, por que la sociedad como persona moral, obtiene sus rentas en la misma forma que una persona física, comerciante, industrial, agricultor, o pescador y en consecuencia, debe quedar gravada por el impuesto sobre la renta; pero el accionista no realiza actividad de tipo comercial o industrial sino simplemente se trata de una persona que ha invertido un capital que va a producir determinadas utilidades, es decir que sus ingresos se derivan tan solo de la imposición de su capital por lo que es correcto que esas utilidades queden gravadas en la misma forma que los ingresos derivados en forma exclusiva de la imposición de capitales. De esta manera se justifica que el impuesto sobre la renta grave a las sociedades y por separado los dividendos derivados de acciones o títulos similares." y agrega que "no existe justificación para que se haga extensivo el gravamen sobre dividendos a las sociedades de personas ya que en ellas la actividad de la sociedad se desarrolla a través de la actividad personal de los socios que la constituyen por lo que no se justifica gravar los dividendos por que este dividendo no se deriva solo de la imposición de un capital sino también de un trabajo personal. Ahora bien, en un sistema global no tiene objeto la distinción y pueden existir los dos gravámenes"

4. HIPOTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACION.

Ya en el punto anterior se estableció la diferencia entre la fuente y el objeto de la tributación, mas se puede decir, que la doble tributación va a presentarse en relación al objeto haciendo referencia al ingreso, utilidad o rendimiento gravable.

En términos generales la doble tributación se presenta en las siguientes hipótesis:

²⁶ Flores Zavala Ernesto *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, S. A. México 1979 Págs. 314 y 315

a) Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto.

b) Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un tributo sobre el mismo objeto.

c) Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.

Como observamos en estas tres hipótesis se hace referencia al objeto pues es este el que se toma como punto de referencia para la determinación de la inconstitucionalidad de la doble tributación.

El maestro Arrijo Vizcaino habla de la acumulación de impuestos como una cuarta hipótesis de la doble tributación y señala que esta práctica consiste en la acumulación de impuestos sobre impuestos para gravar doblemente actos de consumo necesario.

Esta hipótesis se encuentra contemplada en el artículo 18 de la ley del Impuesto al Valor Agregado que a la letra dice:

"Artículo 18.- Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos..."

Casos típicos de esta hipótesis lo son el teléfono y la energía eléctrica, en ambos casos sobre el monto de los consumos respectivos se cargan los impuestos especiales (impuestos sobre servicios telefónicos y el impuesto sobre el consumo de energía eléctrica) sobre estos se calcula el impuesto al valor agregado.

Los efectos de acumulación de impuestos son extremadamente graves, afectan directamente el sano desarrollo de la economía nacional ya que generan un efecto en cadena es decir al verse un servicio de primera necesidad afectado por la aplicación de múltiples impuestos se encarece y encarece directamente todos los servicios que de él se derivan o bien que le están vinculados y así sucesivamente, y no se llega a otra cosa más que a una incontrolable inflación como la que estamos padeciendo desde hace ya algunos años.

No obstante, algunos autores opinan que a través de la acumulación de impuestos sobre actos de consumo necesario el estado percibe ingresos suficientes que le permiten financiar en forma desahogada el gasto público.

Desde mi juicio no es posible justificar la acumulación de impuestos por el hecho de que el Estado pueda con ellos cumplir sus compromisos supuestamente públicos, pues los efectos que la acumulación de impuestos puede causar daños que a la larga pueden llegar a ser casi imposibles de subsanar ejemplo de esto lo son: las devaluaciones monetarias, el desempleo, y el subempleo, la fuga de capitales, la dependencia financiera del exterior, ahora bien considero que la planeación de los ingresos debe hacerse con justicia fiscal, por que si bien es cierto que el Estado requiere de la imposición de impuestos esta imposición debe traer aparejado el desarrollo progresivo de la economía nacional en general que sea el reflejo de los beneficios obtenidos por aquellos que con el pago de sus impuestos contribuyen al desarrollo de su país y no por el contrario la recesión económica y la deteriorada situación que cada día es mas y mas difícil de predecir económicamente pues se vive en la incertidumbre a cada día que resta credibilidad tanto a los inversionistas del país como a los del exterior.

En resumen la aplicación de un impuesto sobre otro impuesto atenta contra la justicia fiscal y viola el principio de proporcionalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución que nos rige.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró mediante ejecutoria dictada con fecha 19 de marzo de 1985 en el Amparo en Revisión 8993/83 promovido por la Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A de C.V., la inconstitucionalidad de la acumulación de impuestos contemplada en el Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los siguientes términos:

"... el legislador ordinario no puede, sin atentar en contra del principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que como los impuestos imponibles sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria y a estos los que sirven a muchos pretende transmitir las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea precisamente el monto de otro impuesto. Esto es así por que los impuestos para ser reformados a las defunciones de nuestra legislación han de iniciarlo con el Código Fiscal de la Federación que entra en vigor el primero de abril de mil novecientos sesenta y siete, son las prestaciones en dinero en especie que tipo la ley, con carácter general y obligatoriamente a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos..."

Código Fiscal de la Federación vigente son los contribuciones establecidas en la ley que deben pagar los contribuyentes a modo de que se encuentran en la situación jurídica de los contribuyentes que la misma. Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es para el cumplimiento de la obligación tributaria, que es la que se pretende en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se falta el principio de justicia tributaria. Es insostenible que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto, que lo que es el resultado, se torne en presupuesto, que una superposición intencional de impuestos pueda ser inconstitucional si pesa de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades.

5. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACION

La doble tributación presenta varios aspectos negativos como son:

a).- Aparece como un fenómeno jurídico y económico, por completo negativo para nuestro régimen fiscal, desde el momento en que al propiciar la imposición de varios tributos sobre los mismos ingresos, obliga a los particulares a contribuir en exceso de sus verdaderas capacidades económicas.

b).- Es esencialmente antieconómica pues el exceso de gravámenes desalienta el desarrollo de las actividades productivas.

c).- Antes que todo el fenómeno de la doble tributación es esencialmente un acto de injusticia al tratar de manera desigual a los que son iguales ante la ley.

Respecto a este fenómeno de la doble tributación, la mayoría de los tratadistas la han considerado como una práctica indeseable y algunos otros se la han llegado a talar como de inconstitucional aun cuando la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se ha mostrado uniforme, como se verá mas adelante al exponer las tesis jurisprudenciales que se han dictado al respecto.

Entre los autores que pugnan por declarar la inconstitucionalidad de la doble o múltiple imposición encontramos a Fernando A. Vázquez Pando que citado por Arriaga Vizecaino expone lo siguiente: "... las situaciones de doble o múltiple imposición ... (son) en última instancia indebidas desde el punto de vista constitucional, en virtud de los principios de

*equidad y proporcionalidad que deben presidir todo nuestro sistema tributario , por imperativo de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución”.*²⁷

El mismo profesor Arrijoa Vizeaino lo declara así al decir *“la doble tributación ...representa un acto o una serie de actos de autoridad indudablemente inconstitucionales”*²⁸

Mas ahora veamos el fundamento del por qué la doble tributación es declarada como inconstitucional.

Los principios de proporcionalidad y equidad contemplados en la fracción IV del artículo 31 tantas veces citado, se considera como uno de los pilares del ejercicio del poder tributario mas la doble tributación viola los principios contemplados en esta disposición pues con ella se llega a la **confiscación** de la totalidad o una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes además, atenta contra el principio de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados por la nación.

6.-CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACION

Debido a los efectos negativos que genera el fenómeno de la doble tributación, se han promovido juicios a los que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido que dar solución, mas sin embargo, hay quienes se han dedicado a analizar las resoluciones que sobre doble tributación se han dictado y han observado que entre ellas existen contradicciones ya que mientras en unas se determina la ilegalidad del cobro de dos o más tributos en otras se justifica sin mas ni más .

El profesor Vizeaino presenta en su obra ya citada tres tesis en las que se exponen muy claramente las contradicciones a las que me referi anteriormente y que considero muy necesario transcribir a fin de dejar más clara la idea de este punto.

²⁷ Cf. Cf pag 264

²⁸ idem

*equidad y proporcionalidad que deben presidir todo nuestro sistema tributario , por imperativo de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución”.*²⁷

El mismo profesor Arrijoa Vizcaino lo declara así al decir *“la doble tributación ...representa un acto o una serie de actos de autoridad indudablemente inconstitucionales”*²⁸

Mas ahora veamos el fundamento del por qué la doble tributación es declarada como inconstitucional.

Los principios de proporcionalidad y equidad contemplados en la fracción IV del artículo 31 tantas veces citado, se considera como uno de los pilares del ejercicio del poder tributario mas la doble tributación viola los principios contemplados en esta disposición pues con ella se llega a la **confiscación** de la totalidad o una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes además, atenta contra el principio de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados por la nación.

6.-CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACION

Debido a los efectos negativos que genera el fenómeno de la doble tributación, se han promovido juicios a los que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido que dar solución, mas sin embargo, hay quienes se han dedicado a analizar las resoluciones que sobre doble tributación se han dictado y han observado que entre ellas existen contradicciones ya que mientras en unas se determina la ilegalidad del cobro de dos o más tributos en otras se justifica sin mas ni más .

El profesor Vizcaino presenta en su obra ya citada tres tesis en las que se exponen muy claramente las contradicciones a las que me referi anteriormente y que considero muy necesario transcribir a fin de dejar más clara la idea de este punto.

²⁷ Ob. cit. pag 264

²⁸ idem

1.- "LEY DE REVENIDA DEL PARLAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, ARTICULO 37, FRACCIÓN II DE LA NOMENCLATURA IMPUESTOS SOBRE CAPITALLES Y GANEROS INGRESOS GRAVABLES EN EL CARGO DE PERSONAS QUE RESIDEN EN FUERA DEL DISTRITO FEDERAL. El problema por resolver en esta alzada, consiste esencialmente en determinar si la parte actora está o no exenta del impuesto sobre Productos de Capitales, con motivo de los pagarés que otorgó a su favor Mission Orange de México, S.A. causándole interés a razón del 6% anual. Si el Artículo 37, fracción II, de la ley indicada, exige únicamente la causación de un impuesto local igual al establecido en el Título Cuarto de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, debe concluirse que en la especie opera dicha exención, pues se demostró que el Artículo 100 de la Ley Fiscal en el Estado de Veracruz establece el mismo tributo que exige el multicitado artículo, fracción II. Esta interpretación resulta correcta si se atiende a que la intención del legislador fue que, aunque el acreedor tenga su residencia en el Distrito Federal, la exención respectiva se genera cuando los créditos de que se derivan los ingresos gravables están a cargo de personas que radican fuera del Distrito Federal, siempre que el pago se haga fuera del mismo Distrito, ya que sería absurdo pretender cobrar un crédito que se cubrió fuera del Distrito Federal por el deudor que también radica fuera del mismo Distrito, pues la acción, en su caso, a por el cobro del crédito fiscal respectivo únicamente corresponde al Gobierno del Estado de Veracruz a quien compete exigir o no el citado crédito fiscal" (Revisión fiscal 4076 Geneva, S.A. Fallido el 9 de agosto de 1962, por unanimidad de voto, en ausencia del señor Ministro Felipe Tena Ramírez, Ponente, el señor Ministro Octavio Afendiza González, Secretario, Lic. Angel Suárez Torres).

En esta resolución (lo escrito con negrilla) se declara abiertamente la ilegalidad del cobro de dos o más tributos por parte de dos sujetos activos sobre el mismo ingreso u objeto gravable.

Además en ella se reconoce el principios de residencia para el pago de los impuestos.

2.- "Al preverir el Artículo 31, fracción II del Pacto Federal, que los mexicanos contribuyan a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que exige es la justicia impositiva y si esta justicia se logra a través de dos gravámenes y se demuestra que no se trata de acumular contribuciones de modo antiequico, sino que la exención del impuesto y la forma de su recaudación obedecen a razones técnicas dentro de la organización fiscal imperante en el País, la doble tributación se justifica" (Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por el Presidente al terminar el año de 1966. Párrafo 90 y 91)

En este informe se reconoce el principio de proporcionalidad y equidad bajo el cual todos los mexicanos deben de contribuir y además reconoce que su aplicación conlleva a una justicia impositiva, mas veamos que se entiende por Justicia: Rafael de Pina en su Diccionario de Derecho la define como "Disposición de la Voluntad del hombre dirigida al reconocimiento de lo que a cada cual es debido o lo que le corresponde según el criterio inspirador del sistema de normas establecido para asegurar la pacífica convivencia dentro de un grupo social más o menos amplio"²⁷

²⁷ Ob. Cit. pp

Más cómo se puede hablar de justicia cuando se impone más de un impuesto sobre un mismo ingreso, impuestos que como ya lo he señalado anteriormente producen efectos irreversibles en la economía del país.

Quando se toca en este informe la acumulación de impuestos, da a entender que estos se justifican siempre que no se apliquen de manera anárquica y además agrega que su acumulación debe obedecer a razones técnicas. Desde mi punto de vista el Estado ha provocado la caída de la economía, pues si su propósito principal al crear las leyes tributarias es buscar su propia estabilidad y seguridad, ha tomado decisiones equivocadas al imponer un sinnúmero de contribuciones que no hacen otra cosa mas que desalentar a quienes tienen en sus manos los medios tanto económicos como técnicos para levantar la economía del país.

El desmedido número de tributos o contribuciones en los que se ven envueltos los contribuyentes obligados, produce en ellos inconformidad causando justas protestas en juicios que se promueven ante las autoridades correspondientes que aun cuando no se resuelvan en favor de los actores, si retrasan por lo menos el pago oportuno de los impuestos, mas como la interpretación de las leyes por quienes juzgan no siempre se rigen por el mismo criterio, en algunas ocasiones se dictan a favor de los contribuyentes revocando el pago de las determinaciones de créditos determinados por las autoridades fiscales en las prácticas de auditorías.

Por último expongo la resolución dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al Amparo en Revisión 6168/63, publicada por Adolfo Arrijoa Vizeaino, Ob.Cit. pag.267.

3.- ... sin comentario con el a quo de que el impuesto del I^o constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravienga lo establecido en el artículo 31, fracción II de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad. La tendencia 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 convenios, convenios y muchos tratados (sic), y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es constitucionalmente lícita para el legislador para lograr diversos fines, como lo son gravar la imposición o para hacerla más fuerte al través de dos gravámenes que se complementan en lugar de anularse; los actos de perfeccionamiento establecidos, buscar un fin social extra fiscal, lograr una mayor equidad con la imposición tomada en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, o con el fin de captar un aumento en el ingreso con mayor equidad para la administración no pública. En su caso, propo la ley, no por eso existe norma que trata de evitar la doble tributa en y otros que la misma da lugar a ella. No

embargo, no podemos decir que por el solo hecho de que un determinado tributo da lugar a una doble tributación por ella sea inconstitucional. Podría contravenir una norma política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, Art. 31, fracción II, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley, o que no se destinen para los gastos públicos, pero no que haya doble tributación.

Se ha negado tajantemente la inconstitucionalidad de la doble tributación por el hecho de que la propia Constitución no la prohíbe, sin embargo podrá negarse la inconstitucionalidad de la misma, más lo que no se podrá negar son los efectos negativos y a veces demasiado graves que se originan a consecuencia de ella, en mi opinión, es tiempo en que las autoridades correspondientes tomen cartas en el asunto unificando los criterios en cuanto a la doble tributación por que si bien ésta no es inconstitucional y sus efectos negativos se hacen presente en toda la actividad económica, entonces es necesario revisar de manera conciente el texto constitucional por lo que a materia de tributación se refiere a fin de determinar las competencias tributarias de las autoridades del poder tributario, para evitar sino la doble tributación, por lo menos si sus efectos negativos.

CAPITULO TERCERO

“LA COORDINACION FISCAL”

CAPITULO TERCERO. LA COORDINACION FISCAL Y EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.

I.- LA COORDINACION FISCAL

1.1. CONCEPTO. La Coordinación Fiscal se entiende como: *“la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la ley se otorga a las entidades federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”¹⁰*

La definición anterior involucra varios elementos susceptibles de ser analizados

En el concepto anterior se define a la coordinación fiscal como una participación, desde mi punto de vista a este término se le está entendiendo como una cierta cantidad de dinero que de manera proporcional reciben las Entidades Federativas y los Municipios, sin embargo a la coordinación no se puede definir considerando tan sólo este aspecto, puesto que la coordinación comprende otros que se señalan en el artículo 1o. de la Ley de Coordinación Fiscal que a la letra dice:

“Art. 1o. Esta ley tiene por objeto coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y el Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre diversas autoridades fiscales; constituir los Organismos en materia de Coordinación Fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento”.

Si se analiza la definición anterior se observará que la coordinación fiscal comprende no solo participación económica que los Estados, Municipios y Distrito Federal reciben por el hecho de encontrarse adheridos a un Sistema Nacional de Coordinación, sino

¹⁰ Arriaga, Vizcaino Adolfo, Ob Cit. Pág 144

que además implica la expedición de reglas y bases para su organización y funcionamiento y la distribución de los fondos generados; cuyos objetivos se encuentran regulados por la Ley de Coordinación Fiscal.

Como se vé en el artículo 13 de dicha ley en el que se establece que las Entidades Federativas, Municipios y el Distrito Federal podrán recaudar y administrar los ingresos correspondientes a la Federación por lo que recibirán la participación a las haciendas públicas por esta actividad de acuerdo a lo fijado en ella.

Por lo que el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar convenios de coordinación con los Gobiernos de los Estados que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal .

Las Entidades Federativas no solo serán partícipes de los ingresos federales sino de todos aquellos que la Ley de Coordinación Fiscal establezca.

1.2 EL OBJETO DE LA COORDINACION FISCAL.

Como ya se mencionó en el primer capítulo, con las reformas a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional se determinó la facultad exclusiva de la Federación para establecer las contribuciones que en ella se señalan, mas ello no significa que la Federación esté impedida para gravar otras fuentes.

Tanto los contribuyentes como los propios Estados se han visto afectados por esta disposición, por lo que se ha propuesto la implementación de un Sistema de Coordinación Fiscal mediante el cual las Entidades Federativas que se adhieran recibirán una participación proporcional fijada por la Ley de Coordinación Fiscal a cambio de que se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales .

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en su artículo 27 establece:

“Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre:

I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto que esta ley establece o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción o almacenamiento de bienes cuando por enajenación deba pagarse dicho impuesto.

II.- Los actos de organización de los contribuyentes del impuesto establecido en esta Ley.

III.- La expedición o emisión de títulos, acciones u obligaciones y las operaciones relativas a los mismos por los contribuyentes del impuesto que esta ley establece.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.

Así la coordinación fiscal tiende a evitar conflictos entre los Estados y Municipios pues como solo existirán gravámenes federales se elimina la posibilidad de que dos o más tributos locales puedan ser aplicados en forma concurrente.

1.3. LA CONCURRENCIA FISCAL Y SU DIFERENCIA CON LA COORDINACIÓN FISCAL.

No debemos confundir a la coordinación fiscal con la concurrencia fiscal ; en la primera existe un convenio que establece a una sola autoridad fiscal y las fuentes que han de ser gravadas por ella, por el contrario se presenta la concurrencia fiscal cuanto tanto la Federación como las Entidades Federativas gravan con dos o mas tributos diferentes una misma fuente de ingresos (caso típico de la doble tributación).

2. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

La coexistencia de la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal aunado a la concurrencia fiscal (permitida por la propia Constitución) fue lo que originó el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

2.1 CONCEPTO.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se entiende como " *el medio conforme al cual se distribuyen ingresos entre los sujetos activos del poder tributario (incluyendo al Distrito Federal), se delimitan competencias entre los niveles de gobierno en lo relativo al ejercicio de las facultades legislativas tributarias y actividades administrativas, procurándose la colaboración administrativa entre ellos*"³¹

2.2. DESARROLLO HISTORICO

El surgimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ha implicado la realización de una serie de convenciones cuyos acuerdos habrían de promover el establecimiento de sistemas que permitan el aprovechamiento coordinado entre la Federación y las Entidades Federativas de las principales fuentes tributarias así como para reducir al mínimo los gastos de administración tributaria y de control de los ingresos.

PRIMERA CONVENCIÓN NACIONAL FISCAL DE 1925

Fue convocada el 22 de julio de 1925 por el presidente Plutarco Elias Calles y el propósito de ella fue el de estudiar una posible coordinación de los poderes tributarios de la Federación y de los Estados a fin de hacer una mejor distribución de estos poderes y perfeccionar los sistemas fiscales de las Entidades Federativas.

Al finalizar esta convención se llegó a las siguientes conclusiones:

- Se consideró exclusivos de los Estados los impuestos sobre la tierra y los edificios;
- Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre actos no mercantiles, sobre servicios públicos locales;

³¹ Programa de Actualización Fiscal (Academia Mexicana de Derecho Fiscal) pp. 10

-Éstos deben participar en el producto de lo recaudado en cada Estado por impuestos sobre el comercio y la industria (exclusivos del poder tributario):

-Los impuestos sobre donaciones y herencias deben ser exclusivos de los Estados , de cuya recaudación se hará participable a la Federación.

A pesar del esfuerzo realizado por determinar en favor de los Estados la exclusividad sobre ciertos impuestos el proyecto de Ley al Congreso de la Unión, no fue aceptado.

SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1932

Esta convención fue convocada el 11 de mayo de 1932, la cual se reunió en febrero de 1933.

Durante el desarrollo de ella, se revisaron las conclusiones de la Primera Convención Nacional Fiscal.

Se llegó a las siguientes conclusiones:

- Se propuso que la base de la tributación local sea la imposición territorial;*
- Se reiteró sobre el poder tributario exclusivo que deben tener los Estados sobre todos los actos no mercantiles que se desarrollen dentro de sus jurisdicciones:*
 - Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los servicios públicos , municipales y sobre las concesiones otorgadas dentro de sus competencias.*
 - Se propuso que el comercio exterior, la renta, la industria, cuando se requieran formas especiales de tributación (impuestos especiales) fueran exclusivos de la Federación de cuyos productos deberán participar los Estados y Municipios.*

El cambio más importante hasta la fecha en el sistema constitucional de distribución de poderes tributarios entre la Federación y los Estados es la reforma Constitucional de 1943 en la que se adoptó la filosofía del proyecto Cárdenas de 1936.

Cárdenas en su proyecto exponía que para fortalecer a los Estados es necesario entregarles participaciones y contribuciones exclusivos que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia fiscal.

A pesar de que el proyecto Cárdenas de 1936 no fue aprobado por el Congreso de la Unión, fue acogido como ya se señaló anteriormente por las reformas constitucionales de 1943, en ellas se modificaron los artículos 73, fracción XXIX y 117 fracciones VII y IX estableciéndose las participaciones de los Estados en el rendimiento de los impuestos especiales exclusivos federales.

TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL (1947)

En octubre de 1947 se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal, en ella se proponía formular un Plan Nacional de Arbitros que representara una carga justa y equitativa sobre todos los causantes y que permitiera cuidar la satisfacción de las necesidades en los tres niveles de gobiernos.

Al finalizar esta convención se llegó a las siguientes conclusiones:

- Se determinaron como fuentes privativas de la Federación el impuesto sobre la renta con participación de los estados en sus productos, impuesto sobre el comercio exterior, impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación.

- Como ingresos privativos de los Estados y Municipios se reconocieron los siguientes: impuesto predial, urbano y rústico; productos agrícolas; enajenación de bienes inmuebles; ganadería; venta de mercancías al menudeo; expendios de bebidas alcohólicas; impuestos sobre servicios públicos locales; así como otros ingresos de derecho privado. Cabe hacer notar que en estos ingresos la Federación no llevaría participación alguna.

- Como ingresos exclusivos de los Municipios se consideraron a los derivados de diversiones públicas, mercados, rastos, comercio ambulante, sobre servicios públicos municipales, licencias y registros.

Por último se consideró como fuentes de tributación concurrente para los tres entes del poder tributario, las siguientes: el impuesto general sobre las ventas de la industria y el comercio e impuestos especiales sobre hilados, producción y venta de azúcar, de alcohol y bebidas alcohólicas, cerveza, venta de aguas envasadas y explotación de recursos naturales.

En el mismo año en que se realizó esta convención fue aprobada la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que sustituyó al impuesto del timbre sobre las ventas, la cual estableció una tasa federal de 1.8% y otra tasa del 1.2% para los Estados que aceptaran el sistema de coordinación derogando sus impuestos locales al comercio y a la industria.

La Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947 no pasó desapercibida como las dos anteriores pues a consecuencia de los acuerdos tomados en ella se aprobó en 1949 una nueva reforma a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional por virtud de la cual se agregó una nueva fuente de tributación exclusiva para el gobierno federal: la producción y el consumo de cerveza de cuyo producto se haría partícipe de un 40% a los Estados y Municipios.

El Gobierno Federal tratando de estimular la coordinación ofreció incrementar en un 10% los ingresos federales a los Estados que se coordinaran, no obstante para 1970 solo se habían coordinado 15 Estados que representaban el 26% de la recaudación total es decir que para este año los Estados más importantes desde el punto de vista de su recaudación (74%) aún se encontraban sin coordinar.

Fue hasta 1971 cuando se logró la coordinación de todos los Estados quienes participarían de un 40% y 15% los Municipios de acuerdo a las reformas a la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles para 1973 dicha participación se elevó a un 45% para los Estados y a 20% para los Municipios.

Ley del 22 de diciembre de 1978.- Fue en esta fecha cuando el Congreso federal aprobó la nueva Ley de Coordinación Fiscal que sustituyó a la del 22 de diciembre de 1953.

En la iniciativa de la nueva ley se observó el propósito de los gobiernos Federales y de los Estados de no sobreponer gravámenes sobre los contribuyentes, sino la búsqueda de acuerdos para que una u otra entidad grave determinada materia, compartiendo el producto de su recaudación y estableciendo las bases de colaboración administrativa en determinados impuestos de interés común para la Federación y para los Estados.

Con todo y esto algunos autores como Francisco de la Garza opinan que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal carece de racionalidad en cuanto a la determinación de los impuestos en los que si se otorgan participaciones y de aquellos cuya recaudación corresponde exclusivamente a la Federación. Además de que la distribución de las participaciones entre los Estados carece de armonía y uniformidad.

Con este nuevo sistema la participación se determina en función del total de los impuestos federales incluyendo aquellos que tradicionalmente se consideraron de recaudación exclusiva de la Federación.

2.3. ADHESIONES AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

Tanto en el artículo 1o de la Ley de Coordinación Fiscal como en el artículo 41 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenios con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Cabe hacer notar que conforme a la ley las Entidades Federativas pueden o no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la adhesión debe llevarse a cabo integralmente y no en relación con algunos ingresos de la Federación, debe publicarse en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial de cada Entidad. Si se adhieren, dejarán en suspenso algunos de los impuestos establecidos por su legislatura durante la vigencia del convenio. Más si los Estados optan por no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrán establecer los impuestos que no son exclusivos de la Federación o aquellos que no les sean prohibidos por la propia Constitución conservando el derecho de

participar en los impuestos especiales establecidos en el párrafo 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

2.4. TIPOS DE COORDINACION FISCAL.

La Ley de Coordinación Fiscal establece que los Estados se coordinarán en impuestos mas podrán coordinarse o no en derechos sin que exista perjuicio de continuar adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Según se establece en el artículo 10-A de la ley de la materia , los Estados que opten por coordinarse en derechos, no mantendrán en vigor derechos estatales o municipales por:

"I.- Licencias, anuencias previas al otorgamiento de las mismas, en general concesiones, permisos o autorizaciones, o bien obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales y de prestación de servicios. Asimismo los que resulten como consecuencia de permitir o tolerar excepciones a una disposición administrativa tales como la ampliación de horario, con excepción de las siguientes:

- a).- Licencias de construcción.
- b).- Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado.
- c).- Licencias para fraccionar o lotificar terrenos.
- d).- Licencias para conducir vehículos.
- e).- Expedición de placas y tarjetas para la circulación de vehículos
- f).- Licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúen total o parcialmente con el público en general.

II- Registros o cualquier acto relacionados con los mismos, a excepción de los siguientes:

- a).- Registro Civil.
- b).- Registro de la Propiedad y del Comercio.

III.- Uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas. No se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto en esta fracción los derechos de estacionamiento de vehículos, el uso de la vía pública por comerciantes ambulantes o con puestos fijos o semifijos, ni por el uso o tenencia de anuncios.

IV.- Actos de inspección y vigilancia.

Los derechos locales o municipales no podrán ser diferenciales considerando el tipo de actividad a que se dedique el contribuyente, excepto tratándose de derechos diferenciales por conceptos a los que se refieren los incisos del a) al g) de la fracción I y la fracción III."

Se aclara que "para los efectos de coordinación de Entidades, se considerarán como derechos, aun cuando tengan denominación distinta en la legislación local correspondiente, las contribuciones que tengan las características de derecho conforme al Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación" (Ya en el primer capítulo señalé la definición que da el Código Fiscal de la Federación sobre los derechos).

También se consideran como derechos las contribuciones u otros cobros, cualquiera que sea su denominación, que tengan la característica de derechos de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, aún cuando se cobren por concepto de aportaciones, cooperaciones, donativos, productos, aprovechamiento o como garantía de pago por posibles infracciones.

2.5. TIPOS DE PARTICIPACIONES EN EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

En su concepción original en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, existían dos fondos: el Fondo General de Participaciones (F.G.P) y el Fondo Financiero Complementario de Participaciones de los cuales tanto los Estados adheridos como el Distrito Federal tenían derecho a participar.

El Fondo General de Participaciones se constituyó en 1980 con el 13% de los ingresos anuales que obtuviera la Federación por concepto de impuestos excepto los de comercio exterior.

El Fondo General de Participaciones se constituye según el artículo 2o de la Ley de Coordinación Fiscal vigente con un 20% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en un ejercicio.

El Fondo Complementario de Participaciones se integraba con el 0.37% de los ingresos totales anuales que captara la Federación por concepto de impuestos.

Si observamos los dos fondos de participación se constituyen de lo capturado en materia de impuestos más cuál es la finalidad de crear el Fondo Complementario de Participaciones.

La forma tradicional de distribución de participaciones es la de otorgar mayores participaciones a quienes generan mayores ingresos federales, lo que en realidad no beneficia en mucho a los Estados de menor desarrollo económico, por ello el Fondo Complementario de Participaciones se crea con la finalidad de distribuir en proporción inversa a las participaciones que se recibirían en el Fondo General de Participaciones.

A consecuencia de las diversas reformas se llegó a la desaparición del Fondo Complementario de Participaciones.

Integración del Fondo General de Participaciones.- La Recaudación Federal Participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

No se incluirán en la recaudación federal participable, los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo.

Tampoco se incluirán en dicho fondo los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa ni el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de este impuesto, así como la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participan las Entidades Federativas.

Este Fondo General de Participaciones se adicionará con un 1% de la recaudación federal participable en el ejercicio que corresponderá a las Entidades Federativas y los Municipios cuando estas se coordinen en materia de derechos y previa la comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de que se ajustan a los lineamientos establecidos en el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal.

También se adicionará al Fondo General un monto equivalente al 80% del impuesto recaudado en 1989 por la Entidades Federativas por concepto de las bases especiales de tributación.

Distribución del Fondo General de Participaciones.- El 45.17% se distribuirá en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate.

El otro 45.17% se distribuirá conforme a los establecido en el artículo 3o. de la Ley de Coordinación Fiscal.

El 9.66% que resta, se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad.

El cálculo de las participaciones a que se refieren los artículos 2o., 2o-A. y 3o se hará por todas las Entidades Federativas, aunque algunas o varias de ellas no se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, si alguna dejase de estarlo, las participaciones que le correspondieran serán deducidas del Fondo General y del Fondo de Fomento Municipal.

Las participaciones de las Entidades Federativas.

Las Entidades participarán además en los accesorios de las contribuciones que forman parte de la recaudación federal participable que señalen los convenios respectivos.

Los Estados que se hayan adherido en el impuesto sobre adquisición de inmuebles tendrán derecho a un 80% de la recaudación que se obtenga en su territorio del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Cabe hacer notar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9o. de la Ley de la materia, las participaciones que correspondan a las Entidades Federativas y Municipios son inembargables, no pueden afectarse a fines específicos, ni estar sujetas a retención, salvo para el pago de deudas contraídas por las Entidades o Municipios; con autorización de las legislaturas locales e inscritas a petición de dichas Entidades ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, a favor de la Federación de las Instituciones de Crédito que operen en territorio nacional, así como de las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana.

Así mismo tendrán derecho a un 50% de los productos obtenidos por venta, arrendamiento o explotación de los bosques ubicados en cada Entidad.

La situación de los Estados no coordinados y sus municipios , en cuanto a las participaciones.

De conformidad con lo señalado en el párrafo sexto del artículo 100 de la Ley de Coordinación Fiscal, los Estados no coordinados tienen derecho a participar de las recaudaciones que sobre contribuciones especiales enunciadas en el inciso 5 de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional se generen, además la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala en su artículo 28 las participaciones en favor de las Entidades que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal diciendo:

"Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán de la recaudación atribuible a sus respectivos territorios, conforme a las siguientes bases:

I.- Del importe recaudado sobre cerveza:

- a) 2.8% a las Entidades que la produzcan.
- b) 36.6% a las Entidades donde se consuma.
- c) 7.9% a los Municipios de las Entidades donde se consuma.

II.- Del importe recaudado sobre gasolina:

- a) 8% a las Entidades Federativas.
- b) 2% a sus Municipios.

III.- Del importe recaudado sobre tabacos:

- a) 2% a las Entidades productoras
- b) 13% a las Entidades consumidoras
- c) 5% a los Municipios de las Entidades consumidoras"

Las participaciones de los Municipios.

Las participaciones federales que correspondan a los municipios nunca podrán ser inferiores al 20% de lo que le corresponda al Estado al que pertenezcan.

Los Municipios tendrán derecho a participar del rendimiento de las contribuciones en la forma siguiente:

I.- El 0.136% de la recaudación federal participable, a aquellos Municipios colindantes con la frontera o los litorales por los que se realicen materialmente la entrada al país o salida de él de los bienes que se importen o exporten, siempre que la entidad federativa

de que se trate celebre convenio con la Federación en materia de vigilancia y control de introducción ilegal al territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera.

II.-El 3.17% del derecho adicional sobre extracción de petróleo, a los Municipios colindantes con la frontera o litorales por los que se realice materialmente la salida del país de dichos productos.

III.- El 1% de la recaudación participable en la siguiente forma:

- a) el 16.8% se destinará a formar un Fondo de Fomento Municipal.
- b) el 83.2% incrementará dicho Fondo de Fomento Municipal y sólo corresponderá a las Entidades que se coordinen en materia de derechos.

Los Municipios recibirán de la Federación por conducto de los Estados las participaciones a que tengan derecho, la entrega será en efectivo y dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el Estado las reciba, todo retraso generará intereses.

También recibirán el 0.42% de los ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos y derechos sobre minería y sobre hidrocarburos.

Las participaciones serán cubiertas en efectivo y no podrán ser objeto de deducciones, ni estarán sujetas a condicionamiento alguno.

Las participaciones a que tengan derecho los Municipios que pertenezcan a Estados no coordinados relacionadas con el Impuesto Sobre Producción y Servicios, serán cubiertas directamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo con la distribución que señale la legislatura local respectiva y en su defecto, en función del número de sus habitantes según los datos del último censo.

Los subsidios del Gobierno Federal a los Estados.

Los subsidios son los ingresos no tributarios que reciben los estados por parte del Gobierno Federal, sin embargo el otorgamiento de estos pone en peligro la autonomía de los Gobiernos de los Estados.

EL DISTRITO FEDERAL.

En el artículo 44 constitucional se define la naturaleza jurídica del Distrito Federal de la siguiente manera:

“La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso de la Unión.”

De acuerdo con las nuevas reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 22 de agosto de 1996 se estableció en el artículo 122 que el gobierno del Distrito Federal está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos del mismo artículo.

Las autoridades locales de este son: La Asamblea Legislativa, el Jefe del Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.

Cuando en párrafos anteriores se menciona a las Entidades Federativas se incluye en este concepto al Distrito Federal que se encontrará incorporado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de acuerdo a lo establecido en los artículos 1o, 2o y 10 de la Ley de Coordinación Fiscal.

2.6 VIOLACIONES A LOS CONVENIOS DE COORDINACION.

Existe violación del convenio bien por falta de cumplimiento o cuando una Entidad Federativa establece impuestos exclusivos de la Federación, o contrarios a los establecidos en la Ley de Coordinación Fiscal, o en el mismo convenio de coordinación, en el caso de violación a dicho convenio la Secretaría de Hacienda y Crédito Público previa audiencia de la Entidad y tomando en consideración el dictamen técnico que elabore la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, podrá disminuir las participaciones de la Entidad en proporción al monto estimado de la recaudación hecha en contravención de las disposiciones.

La coordinación quedará sin efectos si la violación es en materia de derechos, resolución que será comunicada a las Entidades involucradas por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haciéndole ver la violación y el origen que la motivó y concediéndole un plazo de tres meses para su corrección, si la Entidad no opta por corregirse la misma Secretaría declarará que dicha Entidad deja de estar adherida al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, publicándose la resolución en el Diario Oficial de la Federación

Cuando la Entidad involucrada esté inconforme con la declaratoria por la que deja de estar adherida al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrá con fundamento en el artículo 105 de la Constitución, demandar ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación la anulación de la declaración.

Es el artículo 12 de la Ley de Coordinación Fiscal el que describe el procedimiento a seguir el cual será de la siguiente forma:

El juicio deberá promoverse dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que se hubiera publicado en el Diario Oficial de la Federación la citada declaratoria.

En la misma demanda se ofrecerán pruebas

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dispondrá de un término de 30 días para contestar la demanda debiendo ofrecer pruebas.

La primera audiencia deberá llevarse a cabo antes de los 90 días siguientes, las partes dentro de este tiempo podrán aportar las pruebas ofrecidas y que no hubieran presentado con la demanda o contestación.

En la audiencia formularán alegatos y la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronunciará su fallo mismo que surtirá sus efectos 30 días después de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Cabe aclarar que desde la admisión de la demanda se suspenderán los efectos de la declaratoria impugnada por 150 días

El artículo 11-A dispone que

“las personas que resulten afectadas por incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de las de coordinación en materia de derechos o de adquisición de inmuebles, podrán presentar en cualquier tiempo recurso de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que infrinja las disposiciones del convenio en perjuicio de la Entidad Federativa, ésta podrá reclamar su cumplimiento ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

2.7. ORGANISMOS EN MATERIA DE COORDINACION.

La Ley de Coordinación Fiscal establece en su artículo 16 que son cuatro los organismos en materia de coordinación a través de los cuales el Gobierno Federal y los gobiernos de las Entidades participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal siendo los siguientes:

1.- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales;

-
- 2.- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales;
 - 3.- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas;
 - 4.- La Junta de Coordinación Fiscal.

El Gobierno Federal intervendrá por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de las Entidades por medio de su órgano hacendario.

LA REUNION NACIONAL DE FUNCIONARIOS FISCALES

Se integrará por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por el titular del Órgano Hacendario de cada Entidad por quienes será presidida.

En ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público intervendrá el Subsecretario de Ingresos y los titulares de área de cada entidad por quienes será designado para el efecto.

Dicha reunión cesionará cuando menos una vez al año y será convocada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Las Facultades de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales son:

- 1.- Aprobar los reglamentos de funcionamiento de los organismos citados
- 2.- Establecer las aportaciones ordinarias y extraordinarias que deberán cubrir la Federación y las entidades para el sostenimiento de los órganos .
- 3.- Proponer los medios para actualizar o mejorar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

LA COMISION PERMANENTE DE FUNCIONARIOS FISCALES.

Se establece en el artículo 20 de la Ley de Coordinación Fiscal que la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales se integrará conforme a las siguientes reglas:

I.- Estará formado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ocho Entidades. Será presidida conjuntamente por el Secretario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que podrá ser suplido por el Subsecretario de Ingresos de dicha Secretaría y por el titular del órgano hacendario que elija la Comisión entre sus miembros. En esta elección no participará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- Las Entidades estarán representadas por las ocho que al efecto elijan, las cuales actuarán a través del titular de su órgano hacendario o por la persona que éste designe para suplirlo.

III.- Las Entidades que integren la Comisión Permanente serán elegidas por cada uno de los grupos que a continuación se expresan, debiendo representarlos en forma rotativa:

- GRUPO UNO: Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa.
- GRUPO DOS: Chihuahua, Coahuila, Durango, y Zacatecas.
- GRUPO TRES: Hidalgo, Nueve León, Tamaulipas y Tlaxcala.
- GRUPO CUATRO: Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.
- GRUPO CINCO: Guanajuato, Michoacán, Querétaro, y San Luis Potosí
- GRUPO SEIS: Distrito Federal, Guerrero, México y Morelos
- GRUPO SIETE: Chiapas, Oaxaca, Puebla y Veracruz.
- GRUPO OCHO: Campeche, Quintana Roo, Tabasco y Yucatán.

IV.- Las Entidades miembros de la Comisión Permanente durarán en su cargo dos años y se renovarán anualmente por mitad, pero continuarán en funciones, aun después de terminado su período, en tanto no sean elegidas las que deban sustituirlas.

V.- La Comisión Permanente será convocada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, por el Subsecretario de Ingresos o por tres de los miembros de dicha Comisión. En la convocatoria se señalarán los asuntos que deban tratarse.

Son Facultades de la Comisión Permanente las siguientes:

I.- Preparar las reuniones nacionales de funcionarios fiscales y establecer los asuntos de que deban ocuparse.

II.- Preparar los proyectos de distribución de aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y la Entidades para el sostenimiento de los órganos de coordinación.

III.- Fungir como consejo directivo del Instituto para el Desarrollo Técnico de la Haciendas Públicas

IV.- Vigilar la creación e incremento y distribución de los fondos señalados en la Ley de coordinación Fiscal, así como vigilar la determinación liquidación y pago de las participaciones a los Municipios.

V.- Formular los dictámenes técnicos cuando se presuma violación a los convenios por parte de las Entidades.

VI.- Y las demás que le sean encomendadas por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las Entidades.

EL INSTITUTO PARA EL DESARROLLO TÉCNICO
DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS.

Este Instituto se encarga de realizar estudios relativos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de la legislación tributaria vigente en la Federación y en cada una de las Entidades, así como de las respectivas administraciones.

Sugiere medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva federal y local para lograr una distribución equitativa de los ingresos entre la Federación y las entidades.

Este Instituto se integrará por:

1.- El Director General por quien será representado.

2.- La Asamblea General.- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales como asamblea del Instituto la que aprobará sus estatutos, reglamentos, programas y presupuesto.

3.- El Congreso Directivo.- Fungirá como éste la Comisión Permanente de Funcionarios fiscales.

LA JUNTA DE COORDINACION FISCAL

Se integrará por los representantes que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las ocho entidades que constituyen la Comisión Permanente de Funcionarios fiscales.

CAPITULO CUARTO

“LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL”

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Se sabe de antemano que ningún Estado (dentro del ámbito internacional) por muy desarrollado que se encuentre, puede ser autosuficiente, el desarrollo de las relaciones económicas crece a pasos agigantados debido a que tanto los Estados como los propios particulares buscan la seguridad económica que les puede dar el involucrarse en sistemas económicos extranjeros, mas este mundo de economías tan complejas trae serios problemas a todos aquellos que se involucran en actividades relacionadas con el comercio exterior. El fenómeno, quizá el más grave, es el de la doble tributación o doble imposición, generador de muchos problemas a corto y mediano plazo como la elevación de los precios de los bienes y servicios, barreras al comercio, a la inversión, etc.

La doble tributación internacional, se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

En el párrafo 3 del capítulo II del Convenio Modelo de 1977 se define al fenómeno de la doble imposición jurídica internacional 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*"¹²

La doble tributación internacional desalienta el propósito de muchos inversionistas que al prever el cobro de dobles o múltiples impuestos, prefieren no arriesgar su capital sabiendo que la utilidad va a ser muy mínima o nula, por ejemplo las operaciones de compraventa de transferencia de tecnología y financiamientos realizadas de un país a otro va implicar el doble pago de impuestos a la importación y a la exportación, sobre la renta y el

¹² Calvo E. *Tratados para Evitar la Doble Imposición*, Pág. 28

impuesto al valor agregado y sobre capitales, con la aplicación todos ellos el margen de utilidad queda reducida a lo mínimo o bien es prácticamente nula.

Se habla de tres criterios universalmente empleados para establecer el ámbito personal de validez de las normas jurídicas que establecen las contribuciones.

1. La nacionalidad del sujeto, obliga al pago de contribuciones por el hecho de pertenecer en forma permanente a un determinado orden jurídico.

2. La Residencia del sujeto, obliga al sujeto al pago de impuestos por el hecho de encontrarse instalado en un espacio territorial sin importar cuál sea su nacionalidad.

3. La ubicación de la fuente de la riqueza, para algunos ordenes jurídicos no importa tanto la residencia ni la nacionalidad del sujeto, mas bien se inclinan por fijar contribuciones tomando en consideración la ubicación de la fuente de la riqueza.

Esta diversidad de criterios trae consigo serios problemas que en el desarrollo del presente capítulo iré exponiendo, mas es preciso señalar que de los tres criterios antes citados el que provoca mayores dificultades para la determinación de las imposiciones, es el de la ubicación de la fuente de la riqueza.

Debido a la numerosos efectos negativos que se derivan de la doble o múltiple imposición diversos países han pugnado por la creación de medidas tanto unilaterales como bilaterales.

Si cuando se habla en capítulos anteriores sobre el problema de la doble tributación que se sufre en nuestro país, se expresaba las dificultades tan grandes que se han presentado al tratar de solucionarlo, tanto mas difícil lo es en el ámbito internacional en el que los países buscan sus propios beneficios y la estabilidad de sus economías además lo será debido a las grandes diferencias en sus legislaciones tributarias y en su situación económica entre los países desarrollados y en vías de desarrollo, estas diferencias impiden o entorpecen la

realización de tratados o convenios tendientes a evitar la doble o la múltiple imposición, debido a que un país en vías de desarrollo puede no serle favorable la celebración de un tratado de este tipo con países altamente desarrollados debido a que las economías de ambos se encuentran en forma desproporcional, ahora bien en esta situación el país más pobre no estaría en condiciones de proponer acuerdos benéficos para su economía, por el contrario siempre estaría expuesto a tener que aceptar condiciones desfavorables que solo provocarían la disminución de la capitación tributaria interna, por el lado de los países desarrollados esta clase de tratados le son muy poco atractivos ya que representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones a la que tradicionalmente aspiran.

Más a pesar de todos los inconvenientes que suelen presentar la realización de este tipo de tratados, han sido precisamente estos los más utilizados por las naciones para la solución del problema en cuestión.

2.-HIPOTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

Para tratar el tema de la doble tributación internacional es necesario primeramente señalar los supuestos jurídicos condicionantes que presumen su existencia.

Los supuestos jurídicos condicionantes que presumen la existencia de la doble tributación internacional son los siguientes:

1. Debe existir el propósito de lucro, en la realización de las operaciones.
2. las partes integrantes de la operación deberán corresponder a diversas esferas jurídicas.
3. Los ingresos utilidades o rendimientos deben encontrarse gravados por ambos países.
4. Ambas naciones deberán defender sus respectivas potestades recaudatorias sobre el hecho generador del tributo.
5. Por último , la determinación de que efectivamente una actividad realizada en las circunstancias interiores se encuentra gravada por los dos normas involucradas.

Hugo B. Margain , citado por Adolfo Arrijo Vizeaino ¹³ sostiene que los principales rasgos de la hipótesis de la doble tributación internacional son:

- a) Incidencia de dos o más soberanías
- b) Identidad o similitud de impuestos
- c) Identidad de sujetos gravados
- d) Identidad del periodo impositivo; y
- e) Acumulación de la carga tributaria

3.-LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACION

Como este tema radica esencialmente en analizar algunos puntos relacionados con los tratados internacionales que en materia de doble tributación se han celebrado, empezaré por definir el término tratado.

3.1 CONCEPTO DE TRATADO.- Según la Convención de Viena *"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 más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular"*¹⁴

Uno de los elementos esenciales del tratado es el que sea por escrito en él se manifiesta el acuerdo de voluntades de los Estados que lo suscriben obligándose reciprocamente a cumplir las conductas acordadas ya sea de hacer o abstenerse de la realización de un acto.

Otro elemento importante y que lo distingue de los contratos celebrados entre los Estados es que un tratado se rige por el derecho internacional y no por el derecho interno de algunos de los Estados.

¹³ Ob. cit. pag. 275 y 276

¹⁴ Calvo F., Ob. Cit. por 10

Existen un tipo de convenios internacionales que se celebran entre los poderes ejecutivos de dos o más países pero que no requieren de la ratificación de quien ejerce las facultades legislativas, a quienes de les conoce con el nombre Acuerdos Ejecutivos y de los que mas adelante hablaré.

3.2 ANTECEDENTES

La finalidad de este subtema es mostrar en forma muy resumida los tratados internacionales que han sido celebrados hasta el momento en materia de doble tributación y la importancia que han tenido estos en la solución del problema.

Han sido realizados una infinidad de tratados internacionales sobre este punto más sin embargo el propio espacio de mi exposición no me permite tratarlos todos y de manera amplia, me limitaré a señalar los que han sido considerados por los tratadistas como mas sobresalientes.

El 21 de junio de 1899 Austria - Hungría y Prusia, firmaron un tratado fiscal que contemplaba y regulaba el problema de la doble tributación y que sirvió de base para la celebración de otros tratados posteriores entre los que se encuentran el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922), el de Austria y Alemania (1922) entre otros

En 1923 la Sociedad de las Naciones estableció un Comité de Expertos Técnicos integrado por varios países con la finalidad de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación. Fueron cuatro los modelos elaborados por este comité, el primero que trató sobre la prevención de la doble imposición del Impuesto sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias y el tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de los impuestos.

En 1928 en Ginebra Suiza, se llevó a cabo la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición la que desafortunadamente no llegó a buen

término debido a las grandes diferencias existentes en los ordenes jurídicos de los países participantes.

En 1943 en México se llevó a cabo una Conferencia Tripartita Regional con la participación de varios países latinoamericanos incluyendo a Canadá y Estados Unidos; un rasgo sobresaliente de esta reunión fue la tesis que expone que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en el Estado en que se desarrolle la actividad económica gravada. El modelo de tratado aprobado en esta fecha fue objeto de revisión en 1946 en Londres de la que nació un nuevo modelo.

En 1963 el Comité de Expertos se reunió nuevamente en París con el objeto de elaborar un Tercer Modelo de Tratado, con el que se sustituyera el principio de la fuente por el de la residencia.

Han sido expuesto algunos de los tratados que sobre doble tributación internacional se han celebrado, los que si bien no han eliminado este fenómeno por lo menos si han atenuado sus efectos negativos.

VALIDEZ DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales constituyen una de las fuentes formales del derecho, nuestra legislación les reconoce efectos obligatorios según lo establece el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que textualmente dice:

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

Como vemos en este artículo se les reconoce a los tratados internacionales como Ley Suprema del país mas es necesario que cumplan con los requisitos que se señalan a continuación:

1.- Los tratados internacionales que se celebren no deben contener estipulaciones contrarias a las normas constitucionales:

2.- Deben ser celebrados directamente por el Presidente de la República, que es el único reconocido por la Constitución para este fin según establece en el artículo 89 fracción X.

3.- Una vez celebrados deben ser aprobados o ratificados por el Senado, éste órgano constituye el cuerpo representativo de las entidades federativas ante el Gobierno Federal y solo a él se le reconoce la facultad de aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión.(artículo 76 fracción I).

3.3 CARACTERISTICAS DE LOS TRATADOS

Al celebrarse un tratado entre dos o más Estados estos se obligan de manera recíproca a distribuir de manera más o menos equitativa las fuentes de los gravámenes, de tal manera que un sujeto no tenga que pagar dos o más impuestos similares a dos o más países diferentes por un mismo concepto.

Para esto se requiere de ciertas características que sean propicias para la celebración de tratados de tal magnitud.

1.- Los tratados internacionales generalmente se celebran entre países con relaciones económicas trascendentales entre los que exista un continuo intercambio comercial de bienes y servicios.

2.- Estos tratados se celebran entre entidades con balanzas comerciales más o menos equilibradas, por lo que no es factible la celebración de esta clase de tratados entre países desarrollados y subdesarrollados.(mas adelante comentaré sobre las desventajas que para unos y otros presentan la celebración de este tipo de tratados).

3.4 RELACIONES DEL DERECHO INTERNACIONAL CON EL DERECHO INTERNO.

Las teorías que se encargan de explicar las relaciones entre el derecho internacional y el derecho interno son dos: las teorías dualistas y las teorías monistas.

Las teorías dualistas consideran que ambos sistemas jurídicos son independientes y separados, mientras que por el contrario las teorías monistas afirman que el derecho internacional y el derecho interno forman un solo sistema jurídico: ahora bien en las teorías dualistas representadas por Triepel y Anzilotti se expone que entre el derecho interno y el derecho internacional existen diferencias de relaciones sociales en las que el primero regula normas jurídicas establecidas en el interior de una comunidad y destinadas a reglamentar las relaciones entre los sujetos que están sometidos al legislador; y el segundo que está destinado a regular las relaciones entre Estados perfectamente iguales.

Diferencias de fuente jurídica.- En el caso del derecho interno, la fuente jurídica es la voluntad del estado exclusivamente, mientras que en el derecho internacional será la voluntad común de varios Estados apoyando este orden de ideas Seara Vázquez opina que *"el derecho internacional y el derecho interno, no son solamente ramas distintas del derecho sino también sistemas jurídicos diferentes, son dos círculos en íntimo contacto pero que no se superponen jamás, y puesto que ambos no están destinados a reglamentar las mismas relaciones, es imposible que haya una concurrencia entre las fuentes de los dos sistemas jurídicos"*³⁵

Por otro lado Anzilotti sostiene que aunque puede haber cierta relación entre el derecho interno y el internacional, se trata de dos ordenes separadas. No puede existir normas internacionales emanadas de las normas internas o viceversa, ni influir unas sobre otras en su respectivo valor obligatorio, y por eso es imposible que haya conflicto entre el derecho internacional y el derecho interno.

³⁵ Seara, Vázquez Modesto, *Derecho Internacional Público*, Editorial Porrúa, S.A., México 1986, 11a Edición, pag. 15

Dentro de las teorías monistas existen dos posturas: por un lado las que defienden la supremacía del derecho internacional representados por Kelsen y quienes opinan que no puede considerarse que el derecho internacional y el derecho interno sean dos sistemas jurídicos diferentes, sino dos partes del sistema general único, para ellos el derecho interno se encuentra subordinado al derecho internacional que es el que fija los límites de la competencia del Estado, ahora bien la teoría de las que defienden la supremacía del derecho interno, desde este punto de vista el derecho internacional es un especie de derecho estatal exterior.

Nuestra legislación se va sobre la línea de la teoría monista en la que se le concede supremacía al derecho interno en virtud de lo establecido en el artículo 133 de nuestra Carta Magna que señala:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán Ley Suprema de la Unión...”

Aquí se manifiesta claramente la posición de nuestro derecho interno en relación con los tratados (derecho internacional), es decir que los tratados para constituirse como ley suprema de nuestra legislación por ningún motivo podrán estar en contra de nuestro derecho interno, pues de lo contrario se tendrá como no celebrado.

3.5 EL PRINCIPIO DE PACTA SUNT SERVANDA

Este principio señala que *“los tratados deben ser cumplidos, que se celebran para cumplirse”*; a partir del momento en que un tratado ya ratificado ha entrado en vigor, los Estados participantes se encuentran obligados por lo que en él se disponga. Al respecto existe un principio contenido en el artículo 2 inciso 2 de la Carta de las Naciones Unidas que declara que:

“los miembros de esta organización a fin de asegurarse los derechos y beneficios inherentes a su condición de tales, cumplirán de buena fe las obligaciones contraídas por ellos”

Este mismo principio quedó contemplado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Este principio es tan importante en la celebración de tratados entre países que según E. Calvo retomando las palabras de Kelsen de su Teoría General del Derecho quien dice que

*"la proposición jurídica pacta sunt servanda es la Constitución del Derecho Internacional"*¹⁶.

Por otro lado Anzilotti igualmente citado por el mismo autor expone

*"lo que distingue al orden jurídico internacional , es que en él , el principio pacta sunt servanda no descansa como el derecho interno, sobre una norma superior: el principio mismo constituye la norma suprema"*¹⁷

En párrafos anteriores manifesté que un tratado es perfectamente válido por ser reconocido por la propia Constitución vigente, en nuestro país en su artículo 133 se le reconoce como una Ley Suprema , siempre que cumpla con los requisitos que en la misma se establecen (ya los cité anteriormente). Ahora bien el mismo E. Calvo afirma que "el fundamento de validez de un tratado no es la voluntad manifestada por los Estados contratantes que se consideran soberanos a la luz de sus propias constituciones particulares, sino que se encuentra en la voluntad del derecho internacional; es decir, del orden jurídico de la comunidad internacional expresada en el principio que se viene analizando" y mas adelante agrega " un Estado contratante no puede retractarse unilateralmente de la conducta a que se obligó con respecto a otro u otros Estados , sin el riesgo de incurrir en responsabilidad"¹⁸

El por qué de la cita anterior, el principio pacta sunt servanda es un principio que rige la celebración de cualquier tratado internacional una vez ratificado este obliga a ambas partes es decir se convierte en "ley de partes", de tal forma que ninguna de ellas, podrá invocar su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado, situación que

¹⁶ Ob Cit pag 34

¹⁷ Ibidem

¹⁸ Ibidem

se encuentra contemplada en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Ante esta situación en el artículo 46 del mismo ordenamiento se sostiene que cuando el consentimiento de un Estado haya sido manifestado en violación manifiesta de su derecho interno y afecte a una norma de importancia fundamental de éste, sólo procede declarar la nulidad del tratado.

Este mismo artículo señala que "una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica visual y de buena fe.

3.6 LEGISLACION APLICABLE AL DERECHO DE LOS TRATADOS

En este punto he de referirme a las leyes que regulan o que se encuentran relacionadas con la celebración de los tratados internacionales. Estas normas se concentran en dos grandes rubros, las correspondientes al Derecho Internacional y las del Derecho Interno analicemos a grandes rasgos su participación en el derecho de los tratados.

3.6.1 DERECHO INTERNACIONAL.- Se entiende por derecho internacional, el conjunto de normas reguladoras de las relaciones entre los sujetos de la comunidad internacional.

3.6.1.1. CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS

El derecho aplicable a los tratados es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y el derecho consuetudinario, del cual hablaré más adelante.

La Asamblea General tratando de cumplir con lo dispuesto en el artículo 13 inciso 1.a de la Carta de las Naciones Unidas, en 1949 creó la Comisión de Derecho

Internacional integrada por 25 expertos con el propósito de codificar todo el conjunto del derecho internacional para lo que escogieron 14 temas entre ellos el derecho de los tratados.

En 1966 la Asamblea General convocó a una conferencia internacional de plenipotenciarios para examinar el trabajo realizado por la Comisión, respecto al derecho de los tratados la conferencia celebró dos periodos de sesiones en Viena Austria; el primero del 26 de marzo al 24 de mayo de 1968 asistiendo 103 Estados, el segundo del 9 de abril al 21 de mayo de 1969 con la asistencia de 110 Estados.

Fue el 22 de mayo del mismo año cuando la conferencia adoptó el texto de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que recoge y formula de una manera mas precisa normas de derecho internacional consuetudinario referente a los tratados .

No obstante de haberse firmado dicha Convención en 1969 no entró inmediatamente en vigor, se dispuso que ello sucedería el trigésimo día a partir de la fecha en que hubiera sido depositado el trigésimo quinto instrumento de ratificación o de adhesión, México presentó su instrumento de ratificación el 25 de septiembre de 1974, habiéndose publicado la Convención en el Diario Oficial de la Federación del 14 de febrero de 1975.

Esta Convención constituye Ley Suprema de toda la Unión y entró en vigor tanto en lo general como en México el 27 de enero de 1980.

Existen normas de las que ningún Estado puede apartarse, sea parte o no de la Convención, conocidas como normas imperativas de derecho internacional general (jus cogens) artículo 53 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados el cual versa de la siguiente forma:

Art 53 "Exista todo tratado que, en el momento de su celebración , esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como una norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser anulada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter"

3.6.1.2 DERECHO CONSUETUDINARIO

La Convención de Viena, tomando en consideración que no le es posible regular todas las cuestiones relacionadas con el derecho de los tratados, determinó que las que no se encontraran contempladas por ella, se regularían por el derecho consuetudinario.

En concreto se regirán por el derecho consuetudinario los tratados que se celebren entre:

- a) Los Estados que no son parte de la Convención;
- b) Los Estados parte de la Convención y los que no lo son ;
- c) Cualquier Estado, sea parte o no de la Convención y los demás sujetos de derecho internacional; y
- d) Los demás sujetos del derecho internacional.³⁹

3.6.2 DERECHO INTERNO

México al igual que la mayoría de los países, ha celebrado tratados internacionales como un atributo a su soberanía, por ello en nuestra legislación existen disposiciones aplicables a los tratados, las que se encuentran concentradas principalmente en la Constitución, Ley de la Administración Pública Federal y el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores.

En este apartado analizaré de manera muy breve el contenido de las disposiciones contenidas en estas leyes.

3.6.2.1 CONSTITUCION POLITICA

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye la Norma Suprema de nuestra legislación según se establece en su artículo 133, en ella se determina el

³⁹ Palacios Treviño, Jorge. *Tratados: Legislación y Práctica en México*, 2a edición, S.R.L. 1986, págs. 24 y 25.

órgano que debe representar al Estado en la celebración de los tratados, los requisitos que deben cumplirse para su perfeccionamiento y la eficacia que tienen en la República.

Los artículos constitucionales que se relacionan con los tratados, en orden sucesivo de ideas son los siguientes:

Artículo 89.- En el se establece que las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la condición de tal política el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales.

Artículo 76.- En esta disposición se describen las facultades exclusivas que tiene el Senado de la República en la política exterior.

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

Artículo 133.- En este precepto a la letra dice:

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

Existen otros artículos dentro de nuestra Carta magna que no regulan directamente el tema de los tratados, pero sí hacen alusión a ellos como son:

Artículo 15.- Se señala los casos en que no se autoriza la celebración de tratados ni convenios que alteren las garantías y derechos establecidos por la propia Constitución.

Artículo 117 fracción I.- Establece la prohibición que tienen los Estados para celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado y con las potencias extranjeras.

Artículo 104 fracción I.- En esta disposición se establece a los Tribunales de la Federación la facultad de conocer de todas las controversias del orden civil o criminal, que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano.

3.6.2. LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

En esta ley se establecen las disposiciones que se dá atribuciones en materia de tratados a diversas Secretarías de Estado.

Es de suma importancia la coordinación entre la Secretaría de Relaciones Exteriores y las demás dependencias del Ejecutivo de la Unión, no solo en la celebración de tratados internacionales sino en todo lo relativo a las relaciones internacionales a fin de que sea mas congruente la actuación de México en todas las áreas relacionadas con la política exterior.

3.6.2.3 REGLAMENTO INTERNO DE LA SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES.

Fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 23 de agosto de 1985, en este reglamento se determinan las facultades que en relación a los tratados internacionales les corresponden a las unidades de esta dependencia, entre otras mencionaré las que se encuentran mas relacionadas con el tema que se trata, por ejemplo:

La Dirección General de Relaciones Económicas y Multilaterales, supervisa y participa en la negociación de los convenios o acuerdos de carácter económico multilateral; la Dirección General de Cooperación Técnica Internacional, participa en la negociación y ejecución de acuerdos para establecer programas bilaterales y multilaterales de cooperación técnica internacional.

4.- VIOLACION CONSTITUCIONAL EN LA CELEBRACION DE TRATADOS

Algunos autores se han preguntado si son o no legales los tratados celebrados por el Presidente de la República cuando no obtiene la necesaria aprobación del Senado, al respecto E. Calvo hace las siguientes consideraciones, tratando de dar respuesta a dicho cuestionamiento, diciendo:

"Podría sostenerse la invalidez en el ámbito internacional de un tratado que celebrara el Presidente de la República sin la aprobación del Senado. Esta conclusión es fundaría en el hecho de que la norma secundaria (el tratado) no habría seguido el proceso de creación establecido en la norma fundante (artículos 76-I y 89-X), que consiste en la celebración del tratado por el plenipotenciario designado; la aprobación de su contenido por el Senado y su ratificación en el ámbito internacional por el Presidente de la República."⁴⁰ En apariencia esto implicaría una violación a la formalidad establecida en la norma fundante (Constitución), pues a pesar de que el Presidente de la República está facultado por el orden jurídico para la celebración de tratados dicha celebración no se apega al procedimiento establecido en la propia Constitución en la fracción X del artículo 89.

Felipe Tena Ramírez al analizar la facultad del Senado establecida en la fracción I del artículo 76 Constitucional expone lo siguiente: "El Senado puede desaprobar un tratado concluido por el Presidente, o introducir en él enmiendas o reservas a demás de que el Presidente no puede constitucionalmente ratificar el tratado y si lo hiciere, a parte de su responsabilidad constitucional caería en una doble situación jurídica: La invalidez del tratado en el orden interno conforme al artículo 133 y la de su existencia en el orden jurídico

⁴⁰ Ob. cit. págs. 12 y 13

internacional mientras subsista la voluntad del otro Estado signatario pues debe entenderse que internacionalmente, el Senado no es parte en la celebración de los tratados, la que se consuma por voluntad bilateral de los Estados signatarios expresada mediante la ratificación de los Jefes de Estado".⁴¹

Analicemos un poco las palabras de Tena Ramírez, el cual expone que al ratificarse un tratado sin la aprobación del Senado este puede declarar la validez de dicho tratado, pero debe aclararse que esto solo puede hacerse en relación con el derecho interno puesto que el "el Senado no es parte" en la celebración de un tratado; ahora bien en el párrafo 1 del artículo 46 de la Convención de Viena se establece que:

"El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento a menos que esa violación se manifiesta y afecte una norma de importancia fundamental de su derecho interno"

Mas cuáles son las normas de importancia fundamental y cuando se puede decir que se han afectado.

Para E. Calvo, las normas de importancia fundamental son las que se refieren: 1) a las llamadas garantías individuales; 2) a las relativas a la forma de gobierno y 3) a las que se relacionan con la división de poderes.

Mas en que momento se puede afirmar que una ley de importancia fundamental ha sido violada; existe entre las garantías individuales una contenida en el artículo 15 que prohíbe la celebración de tratados para la extradición de reos políticos o de delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; y que no se autoriza la celebración de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por la propia Constitución para el hombre y el ciudadano.

⁴¹ Tena Ramírez, Felipe *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, 1975, pag. 149

En esta disposición se enumeran claramente las materias que no pueden ser objeto o contenido de un tratado, cualquier tratado celebrado sobre ellas sería violatorio y atentaría contra la práctica usual y la buena fe.

Por otro lado en el artículo 40 se establece la estructura de nuestro Estado, la celebración de cualquier tratado que versara sobre aspectos que en lo interno sólo concierne a los Estados que integran la Federación, violaría una ley de importancia fundamental.

En el artículo 124 se dispone que las facultades que no estén expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados. En la fracción I del artículo 117 constitucional se prohíbe a los Estados celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado y con las potencias extranjeras, por lo tanto si se firmaran tratados en contravención a lo dispuesto por este artículo, daría pauta para que se invocara violación del derecho interno en disposiciones concernientes a la competencia para celebrar tratados, lo que traería consigo la nulidad de los tratados celebrados en estas circunstancias.

Como conclusión retomo las palabras de E. Calvo en donde afirma que *"el hecho de que (el Presidente de la República) deba someter a la aprobación del Senado los tratados que concierne con otros Estados, no es algo que afecte su competencia, sino la obligación que tiene en lo interno con respecto a otros individuos a los que el orden jurídico asigna competencia para ejercer otras facultades. Por lo tanto estimo que si el Presidente de la República ratifica un tratado internacional sin haberlo sometido previamente a la aprobación del Senado, no se afecta una norma de importancia fundamental de su derecho interno y, por lo tanto, tal situación no puede invocarse como una violación que pueda dar lugar a la nulidad del tratado. En última instancia lo que puede producirse hacia el exterior del orden jurídico mexicano es la responsabilidad del Presidente de la República."*¹⁷

¹⁷ Ob.cit. págs. 46 y 47

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

5. LOS CONVENIOS EJECUTIVOS

A esta clase de convenios se les conoce así en consideración a que son celebrados únicamente por el Poder Ejecutivo sin la intervención del Poder Legislativo, estos surgen en el derecho norteamericano que distingue a los tratados de los convenios ejecutivos.

Hay quienes declaran como ilegales a los convenios ejecutivos entre ellos Luis Miguel Díaz, quien afirma que esta clase de convenios no deben su existencia a un deber ser jurídico: son hechos al margen del mismo, otros por el contrario como Carlos Bernal, que sostiene que en nuestro régimen constitucional existen excepciones en las que se autoriza al Presidente de la República para celebrar acuerdos internacionales sin tener que someterlos a la aprobación del Senado, este es un aspecto de gran importancia debido a que en el medio mexicano se ha observado que el Poder Ejecutivo celebra tratados bajo el nombre de acuerdos, sin someterlos a la aprobación del Senado de la República, como referencia Carlos Bernal señala que "de aproximadamente 1040 tratados y acuerdos internacionales que ha celebrado México entre 1821 y 1972, sólo el 66% de ellos fueron sometidos a la aprobación del Senado y agrega diciendo que no existe una práctica uniforme entre el contenido de aquellos (tratados) que se firmaron o ratificaron sin el procedimiento constitucional, establecido en los artículos 76 y 89"¹³

Se ha determinado que además de los tratados considerados en el artículo 133 constitucional, se considera como Ley Ordinaria a los acuerdos o convenios ejecutivos o acuerdos o tratados administrativos en virtud de que son concluidos por el Presidente de la República dentro de la esfera de su competencia y son fuente de obligaciones para el estado Mexicano.

Hasta aquí hemos analizado de manera genérica los aspectos más relevantes para nuestro tema, acerca de los tratados, mas a partir de este momento trataré de exponer los aspectos de los tratados que han sido celebrados con la finalidad de evitar, atenuar o reducir la doble tributación internacional.

¹³ Cit. Pos. L. Chivo CIBCO pag. 12

Muchas son los efectos negativos que sobre los aspectos económicos de un país causa la doble tributación internacional, por ello se han creado medidas tendientes a erradicar este fenómeno, unas son unilaterales y otras multilaterales, veamos cuales son y en que consiste cada una de ellas.

6.- LAS MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

6.1.- MEDIDAS UNILATERALES:

Son disposiciones jurídicas adoptadas por la legislación de un país, sin la intervención de cualquier otro y destinadas a evitar la doble imposición; este tipo de medidas generalmente se emplean en los países en los que se aplica el principio de domicilio.

6.2.-MEDIDAS MULTILATERALES:

Este tipo de medidas se manifiestan en la adopción de convenios o acuerdos con la participación de varios países a través de los cuales se distribuyen las potestades tributarias entre ellos.

Existen dos clases de medidas unilaterales comúnmente utilizadas que son: el crédito de impuesto y la deducción del impuesto como gasto.

MÉTODO DE CRÉDITO O IMPUTACIÓN DEL IMPUESTO.

Se entiende como el método por el cual el estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial pero imputa deduce o acredita los impuestos pagados en el extranjero sobre renta de fuente extranjera computable, cabe señalar que en este método el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido aplicados (percibidos) por el país del inversor.

Muchas son los efectos negativos que sobre los aspectos económicos de un país causa la doble tributación internacional, por ello se han creado medidas tendientes a erradicar este fenómeno, unas son unilaterales y otras multilaterales, veamos cuales son y en que consiste cada una de ellas.

6.- LAS MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

6.1.- MEDIDAS UNILATERALES:

Son disposiciones jurídicas adoptadas por la legislación de un país, sin la intervención de cualquier otro y destinadas a evitar la doble imposición; este tipo de medidas generalmente se emplean en los países en los que se aplica el principio de domicilio.

6.2.-MEDIDAS MULTILATERALES:

Este tipo de medidas se manifiestan en la adopción de convenios o acuerdos con la participación de varios países a través de los cuales se distribuyen las potestades tributarias entre ellos.

Existen dos clases de medidas unilaterales comúnmente utilizadas que son: el crédito de impuesto y la deducción del impuesto como gasto.

MÉTODO DE CRÉDITO O IMPUTACIÓN DEL IMPUESTO.

Se entiende como el método por el cual el estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial pero imputa deduce o acredita los impuestos pagados en el extranjero sobre renta de fuente extranjera computable, cabe señalar que en este método el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido aplicados (percibidos) por el país del inversor.

La aplicación de este método es de dos formas:

a) La imputación integral.- Se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, de modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia.

b) La imputación ordinaria.- Se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero.

El método de crédito, es el adoptado por el sistema tributario mexicano, contemplado en el artículo 6o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como veremos mas adelante, mas en nuestro sistema tributario sólo se aplica el método de imputación ordinaria pues solo se imputará hasta el límite de lo impuesto por dicha ley que en el caso de las personas morales y físicas es del 34% (artículo 10 de la LISR), aplicado a la utilidad fiscal que resulte por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

“En el caso de las personas físicas residentes en México o que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento hasta por una cantidad equivalente al impuesto que hubiera pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición”.

Este método es defendido por los países desarrollados exportadores de capital señalan que es más equitativo pues cualquiera que sea el origen de las rentas se consigue la igualdad de trato fiscal entre todos los residentes de un país, estos mismos opinan que el sistema de eximir de las rentas de origen externo alienta a los inversionistas.

Existen dos modalidades especiales del método de crédito de impuestos que son: crédito indirecto y el de crédito directo.

Crédito Directo.- a través de este método el país de residencia permite la deducción únicamente pagado en el país de la fuente sobre los dividendos distribuidos.

Crédito Indirecto.- se entiende como indirecto pues se trata de un crédito atribuido a los accionistas y no a las sociedades, es decir con este se permite que una sociedad

que tenga por lo menos un porcentaje dado del capital accionario de una sociedad extranjera, pueda acreditar también impuestos pagados por la sociedad extranjera, sobre los beneficios con cargo a los cuales los dividendos han sido distribuidos.

México adoptó el método de acreditamiento ordinario en sus dos modalidades el directo y el indirecto el primero que manifiesta en la parte inicial del segundo párrafo del artículo 6o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que dice *“ Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales en México, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México”* que se determinará conforme a lo establecido en el párrafo primero del artículo 5o. del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que postula *“ Para los efectos del segundo párrafo del artículo 6o. se la ley, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país , correspondiente a la utilidad percibida por personas morales residentes en México, se obtendrá dividiendo dicha utilidad entre el total de la utilidad que obtenga la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente por el impuesto pagado por la sociedad”*

Ahora bien el crédito indirecto es reconocido por nuestra derecho tributario en virtud de lo establecido en el párrafo segundo del mismo artículo 6o. que declara *“el acreditamiento... sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero durante seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o utilidad de que se trate”*

METODO DE DEDUCCION DEL IMPUESTO COMO GASTO

Este método consiste en considerar al impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global del residente, es decir, que en los países que los adoptan se permite deducir de la base imponible el impuesto pagado en el exterior, a dicho método se le ha llegado a considerar como una forma del método de imputación denominándolo método de imputación débil.

ACUERDOS O CONVENIOS PARA ATENUAR O EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

En vista de los grandes problemas que a menudo provoca el fenómeno de la doble imposición internacional no solo en el aspecto económico sino en las relaciones mismas entre los países, estos se han preocupado por buscar soluciones tendientes a evitar o atenuar aquella y en virtud de que las medidas unilaterales tomadas no son suficientes, se ven en la necesidad de celebrar acuerdos o convenios como medidas más efectivas para erradicar el problema.

TRATADOS TRIBUTARIOS

Son las figuras bilaterales o multilaterales por excelencia para evitar el problema de la doble tributación internacional, mediante este tipo de tratados dos países deciden fijar normas que regulen la jurisdicción tributaria de cada uno de ellos, y generalmente se limitan a ciertas actividades o giros.

México a celebrado algunos tratados de este tipo, algunos de ellos se han limitado a ciertos giros o actividades, mas a partir de 1989 y 1990, México cambió su posición a efecto de celebrar tratados generales que eviten la doble imposición internacional, se iniciaron los trámites para celebrar este tipo de tratados y para finales de 1990 ya habían negociaciones con 6 países entre ellos Estados Unidos y Canadá.

Mas cuáles son las ventajas de celebrar esta clase de tratados, dichas ventajas "consisten principalmente en la posibilidad de armonizar los sistemas impositivos entre países y en resolver la doble casación del impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además este instrumento permite establecer medidas recíprocas de exención y otorgar mayor certeza jurídica al inversionista, otro de los atributos importantes es que posibiliten una mas eficiente administración y fiscalización de los impuestos"¹¹

¹¹ C.M. Sellera, *Tratados para Evitar la Doble Imposición*, pag 91

Aunque la doble tributación internacional puede manifestarse en cualquier clase de impuestos, se presenta con mayor frecuencia en el Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.).

La tarea de evitar la doble imposición internacional mediante la celebración de tratados internacionales no ha sido nada fácil, y para facilitar este propósito, se han elaborado ciertos Modelos de tratados como señalo a continuación, en 1955 el consejo de la OECDE adoptó su primera recomendación sobre doble tributación, en 1958, se encargó a un comité fiscal un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el capital, en 1961 la OECDE se convierte en la OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico), se confirma el mandato y en 1963 se integra un modelo con 29 artículos, en 1967 es sujeto de revisión y en 1977 concluye definitivamente con la publicación de la Convención Modelo sobre Doble Tributación de la Renta y del Capital, que actualmente permanece en vigor, la característica principal de este método es la de reconocer el derecho exclusivo o prioritario de tributación al país de domicilio.

Existen otros modelos como el llamado Modelo de la ONU que tomó de base el Modelo de la OCDE y que se denomina "Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre los Países Desarrollados y Países en Desarrollo" publicada en 1980.

En este Modelo se establece que la renta se gravará sobre una base neta, además se propone que la imposición no debe ser tan alta que desaliente la inversiones, propone además para el país de residencia la aplicación de método de exención o el descuento del impuesto del extranjero, este modelo amplía considerablemente el poder del país de la fuente.

Existe otro modelo elaborado por los expertos del Pacto Andino y la ALAC, en él se propone que la doble tributación debe ser eliminada por el reconocimiento del derecho exclusivo de tributación al país de la fuente.

Se publicó en el Diario Oficial de la Federación publicado el día 29 de marzo de 1996 en su Primera Sección Título II Capítulo primero de la Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los

relacionados con el comercio exterior (resolución miscelánea fiscal para 1996) la siguiente disposición:

Regla 15 - Para la interpretación de los tratados celebrados por México para evitar la doble tributación, serán aplicables los Comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico, el día 21 de septiembre de 1995 o aquélla que la sustituya, en la medida en que los mismos sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México y de acuerdo con las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

FORMULAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ESTABLECIDAS EN LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

Aquí se exponen una serie de métodos propuestos en los modelos antes mencionados cuyo fin es el de evitar la doble imposición y que se pactan a través de los convenios o acuerdos llevados a cabo entre los países.

METODO DE EXENCION.

Se entiende como el método por el cual el estado del domicilio o residencia, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, este método actúa sobre la base imponible.

Existen dos modalidades de este método la exención integral y la exención con progresividad.

La exención integral.- Se presenta cuando el Estado de residencia prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen.

La exención con progresividad.- En esta el Estado de residencia toma en cuenta las rentas provenientes del país de la fuente, tan sólo para calcular la cuota impositiva

aplicable a las demás rentas, es decir es calculada teniendo en cuenta el total de las rentas obtenidas por el contribuyente gravadas o exentas , una vez calculada la tasa impositiva es aplicada al monto de la renta gravable , o sea sobre el total de la renta computable menos la renta exenta procedente del país de origen.

METODO DE CREDITO O IMPUTACION DEL IMPUESTO

Este método a parte de utilizarse como una medida unilateral, puede también aplicarse a través de los convenios tributarios bajo las siguientes modalidades:

Crédito por impuesto exonerado o ficticio.- Con esta modalidad se propone que el crédito de impuestos admitido en el país de residencia se aplique no sólo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente sino también a los que el contribuyente dejó de pagar en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas

Crédito Presumido.- Consiste en la atribución en el país de residencia, de un crédito calculado con base en una tasa prefijada, superior a la aplicada en el país de la fuente.

Crédito por inversión.- Consiste en que se autorice como deducción de la renta o del impuesto y dentro de cierto límite, los impuestos que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos , este mas que un método para evitar la doble imposición parece mas bien un incentivo tributario para las empresas.

METODO DE DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO

Mediante este, se difiere o se suspende en el país de residencia el pago del impuesto sobre las rentas obtenidas en el país de la fuente hasta el momento en que la sociedad o contribuyente filial, transfiera , gire , remita o distribuya efectivamente esas rentas de utilidades en forma de dividendo hacia la casa matriz en el país de residencia.

METODO DE REDUCCION DEL IMPUESTO

Bajo este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna. un ejemplo de este sería cuando un país grava los dividendos que una sociedad recibe de una filial extranjera o los beneficios que recibe de una sucursal en el extranjero en menor medida que los dividendos o beneficios de las empresas nacionales ya sea deduciendo del dividendo o beneficio una cantidad determinada y aplicando la diferencia al tipo ordinario, o también gravando directamente el beneficio extranjero con una tasa inferior.

7. POSICION DE MEXICO FRENTE AL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

Hasta hace algunos años, México había sido indiferente ante la perspectiva de celebrar tratados para evitar la doble tributación internacional, pues como lo afirman algunos tratadistas México se encontraba en una situación difícil que ningún tratado de este tipo le iba a resultar benéfico.

México ante las nuevas realidades internacionales y tratando de evitar quedar aislado en un mundo de interdependencia económica internacional, se ha visto en la necesidad de incorporarse a negociaciones cuyos resultados podrían beneficiarle, ejemplo de esto es su incorporación al Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT siglas en el idioma inglés) de la que según los economistas se ha derivado una mejoría importante en su balanza de pagos con sus principales socios comerciales, otro ejemplo es la celebración del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y Canadá, pero más claramente y por lo que se refiere a la materia de este trabajo se dirá que México ha celebrado una serie de convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de ISR mismos que a continuación se indican:

**CONVENIOS CELEBRADOS POR MEXICO CON OTROS ESTADOS PARA EVITAR
LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE
ISR.**

ESTADOS DOF	SUSCRITO	APROBACION SENADO	CANJE DE NOTAS	PUBLICACION
FRANCIA	29/11/1951	DECRETO PUBLICADO EN EL D.O.F. DEL 16/07/54		
ESPAÑA	24/07/92	27/05/93		16/06/93
CANADA	08/04/91	08/07/91	29/08/91 Y 11/05/92	17/07/92
FRANCIA	07/11/91	18/12/92	15/07/92 Y 31/12/92	16/03/93
EUA	18/09/92	12/07/93	02/12/93 Y 28/12/93	03/02/94
R.F.A.	23/02/93	27/05/93		16/06/93
SUECIA	21/09/92	15/12/92	11/12/92 Y 18/12/92	10/02/93
SUIZA	03/08/93	01/06/94	12/07/94 Y 08/09/94	14/10/94

*Acuerdo para el intercambio de información tributaria

Cabe aclarar que se han suscrito convenios con Italia, Ecuador y España que están pendientes de aprobación por parte del Senado y otros que se encuentran en negociación con el Reino Unido, Suiza, Alemania, Noruega, Holanda y Bélgica.⁴⁵

Se tiene conocimiento de que México ha suscrito convenios con Italia, Bélgica y los Países Bajos mas a pesar de la investigación realizada no fué posible recabar las fechas de la aprobación y las publicaciones.

⁴⁵ Informa, tomada de la revista "Boletín de Actualización Fiscal, Número 107 con correspondiente a la 2a quincena de marzo de 1994, C.P. Juan José Razo Chavez

CONCLUSIONES

Con base en la investigación realizada, expuesta en el desarrollo del presente trabajo se llega las siguientes conclusiones:

A.- El tributo toma su validez de existencia en una ley expedida con anterioridad al hecho generador, situación que se contempla en el principio de que no existe ningún tributo válido sin una ley que lo establezca (nullum tributum sine lege).

B.- El tributo se clasifica en impuestos, derechos y contribuciones especiales de acuerdo a la existencia o no de una contraprestación por parte del Estado.

C.- La facultad de establecer los tributos, se entiende como una manifestación del poder de imperio del Estado sobre los particulares y se atribuye exclusivamente al Poder Legislativo con excepción de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 constitucional en el que se establece que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras.

D.- A pesar de que en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional se establecen las facultades expresas del Congreso de la Unión en representación de la Federación, con la fracción VII del mismo ordenamiento, se extiende ampliamente dicha facultad para el cobro de los impuestos con la única condición de que sean con la finalidad de cubrir el presupuesto.

E.- Las Entidades Federativas tienen la facultad de imponer tributos de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 31 fracción IV y 124 Constitucionales.

F.- En nuestro país es necesario que se establezca claramente las facultades y los límites de actuación de los sujetos activos del poder tributario, porque si bien es cierto que existen, estas no han sido suficientes.

G.- Los principios de proporcionalidad y equidad constituyen la base fundamental de la justicia tributaria.

H.- De acuerdo a los principios anteriores, para que un tributo sea proporcional deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas.

I.- Los Municipios a pesar de ser considerados como sujetos activos del poder tributario, se ha llegado a la conclusión de que carecen de esta facultad en virtud de que no pueden establecer contribuciones o tributos que no hayan sido autorizados por sus legislaturas estatales, aún cuando éstos sean meramente de carácter municipal.

J.- Al hablar de la doble tributación se puede decir que ésta es inconstitucional cuando recae sobre el mismo objeto.

K.- Se han dictado resoluciones tendientes a solucionar las controversias derivadas de la doble tributación mas sin embargo es necesario aclarar que estas presentan opiniones contradictorias entre si, ya que mientras en unas se declara su inconstitucionalidad , en otras se justifica por el hecho de que la ley no la prohíbe.

L.- La Coordinación Fiscal, constituye el medio que se ha utilizado entre quienes tienen la facultad de imponer tributos, para poder regular la imposición a través de las disposiciones contempladas en la ley del mismo nombre, en ella se tienden a establecer las bases para la distribución de los ingresos entre los sujetos activos , con la finalidad de evitar conflictos entre ellos.

LL.- Al analizar la Ley de Coordinación Fiscal se observó que en ella no se cumple con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional; que establece la obligación de contribuir para la Federación , Distrito Federal, Estados y Municipios en que se reside, y si bien es cierto que existe en el Sistema de Coordinación Fiscal la finalidad de establecer el control para la aplicación de los impuestos, los beneficios de dicha recaudación no serán aprovechados como es debido por cada uno de los sujetos activos, ante los que realmente reside el sujeto obligado, en virtud de que no serán partícipes mas que de un tanto por ciento que la ley les fije y les sea entregado por la Federación.

M.-Es necesario definir con toda precisión las reglas de coordinación, estableciendo de una manera clara los diversos ámbitos de competencia tributaria, tanto de la Federación como de los Estados y Municipios.

N.-Se les debe otorgar un rango constitucional a los órganos establecidos dentro de la coordinación fiscal, otorgándoles facultades para iniciar leyes ante el Congreso de la Unión.

Ñ.-Es importante propiciar una participación efectiva a los Municipios, en las decisiones correspondientes a la política fiscal contando cuando menos con un representante por cada Estado en la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales y un representante en cada una de las zonas en las que se divide la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Q.- Desde mi punto de vista el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal distribuye inequitativamente en perjuicio de los Estados y de los Municipios las participaciones a que tienen derecho, pues son extremadamente reducidas, esto da lugar a que algunos Estados no se adhieran o a pesar de estarlo busquen desesperadamente la forma de captar ingresos aun cuando éstos sean en concurrencia con la Federación.

P.- De las medidas multilaterales adoptadas por los Estados las que han tenido más relevancia son los convenios y acuerdos adoptados; además se han creado métodos unilaterales y multilaterales de gran importancia tendientes a regular la actuación de los países ante el cobro de los impuestos, cuando la actividad de la que se derivan o bien quienes las realizan se encuentran involucrados en más de una esfera jurídica.

Q.- En virtud de que a un país en vías de desarrollo puede no serle favorable la celebración de un tratado con países altamente desarrollados, pues sus economías se encuentran desproporcionales y para que exista cierta justicia y el país más pobre no se vea obligado a tener que aceptar condiciones gravosas que afecten su economía es necesario que este tipo de tratados se lleven a cabo entre países con legislaciones compatibles y estructuras económicas semejantes.

R.- La celebración de los tratados se rige por el derecho internacional y no por el derecho interno de los Estados como en el caso de los contratos.

S.- Los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República conforme a la Constitución y que sean aprobados por el senado, constituyen Ley Suprema de toda la Unión (artículo 133).

T.- Algunos autores ha llegado a establecer que en la celebración de los tratados internacionales el principio pacta sunt servanda, constituye la norma suprema.

U.- Sólo se procederá a declarar la nulidad de un tratado, cuando el consentimiento de un Estado haya sido manifestado en violación manifiesta de su derecho interno y afecte una norma de importancia fundamental.

PROPUESTAS

Con base en las anteriores conclusiones me permito hacer las siguientes propuestas:

Desde mi punto de vista es necesario que a la Federación se le señalen expresamente las facultades de actuación, para evitar que con ella se invada los derechos de los

demás sujetos activos del poder tributario, por ello es necesario que desaparezca completamente la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, entonces y de acuerdo a los dispuesto por el artículo 124 del mismo ordenamiento, los Estados no se encontrarán ante la incertidumbre de verse invadidos por las imposiciones de la Federación.

No es posible justificar la acumulación de impuestos pues los efectos negativos de esta a la larga pueden llegar a ser casi imposibles de subsanar, como las devaluaciones monetarias, el subempleo, el desempleo, y la dependencia financiera del exterior entre otras, por eso considero que una forma de evitar estos efectos es planear con justicia fiscal en el que el único propósito sea el desarrollo progresivo de la Economía Nacional en la que se refleje los beneficios derivados del pago de los impuestos, para ello es necesario no hostigar a los contribuyentes con un sinnúmero de impuestos, incluso casos en que el presupuesto objetivo del hecho generador de un impuesto sea otro impuesto de distinta naturaleza.

Desde mi punto de vista y apoyándome en la ejecutoria dictada con fecha 19 de marzo de 1985 por la Suprema Corte de Justicia, en el Amparo en Revisión 8993/83, promovido por la Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V., es necesario que el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sea modificado de tal forma que un impuesto no sea el presupuesto objetivo de otro impuesto, ya que esto atenta contra el principio de justicia tributaria.

A pesar de que se ha declarado por algunos tratadistas e incluso en algunas resoluciones, que la doble tributación no es inconstitucional por el hechos de que la propia Constitución no la prohíbe. En mi opinión declaro abiertamente su inconstitucionalidad cuando recae sobre el mismo objeto, en virtud de que contraviene a los establecido en la Fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna ya que al exigir aportes tributarios que van mas allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía viola cualquier principio de justicia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Arrijo Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, Sèptima Ediciòn, Mèxico 1991.
- 2.- Bettinger Barrios Herbert, *Estudio Pràctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tribuciòn*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. 2a. Ediciòn, Mèxico 1996, 551 pp.
- 3.- Buhler Otmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial Themis, Mèxico 1994.
- 4.- De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A. 16a. Ediciòn, Mèxico 1990 , 1025 pp.
- 5.- Delgadillo Gutierrez Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, 3a. Ediciòn, Mèxico 1986, 233 pp.
- 6.- Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Pùblicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, S:A, Mèxico 1979.
- 7- Garcia Belsunce Horacio A, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982, 283 pp.
- 8- Gian Antonio Micheli, *Curso de Derecho Tributario, Madrid 1975 Editoriales de Derecho Reunidas, 400 pp.*
- 9- Giuliani Furonrouge Carlos M, *Derecho Financiero*, Editorial Depalma, 4a. Ediciòn, Vol. I , Mèxico 1970
- 10- Jimenez Gonzalez Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial ECASA, Mèxico 1992.
- 11- M. Allan Charles, *La Teoria de la Tribuciòn*, Editorial Alianza, Mèxico 1971, 224 pp.
- 12- Margain Manautou Emilio, *Introducciòn al Estudio del Derecho Tributario*, Editorial Porrúa, S.A; 10a. Ediciòn, Mèxico 1991, 354 pp.
- 13- Martinez López Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ediciones Contables Administrativas, S.A; 4a. Ediciòn, Mèxico 1973, 378 pp.
- 14- Palacios Treviño Jorge, *Tratados: Legislaciòn y Pràctico en Mèxico*, 2a. Ediciòn, S.R.L.E., Mèxico 1986.
- 15- Pérez de Ayala Jose Luis, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Vol. XVIII, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales Reunidas, Madrid 1975, FEDERSA

-
- 16- Petit Eugene, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, Edición 1980, 762 pp.
- 17- Quintana Valtierra Jesus, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México 1988, 371 pp.
- 18 Rodriguez Lobato, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 2a. Edición, 390 pp.
- 19- Sánchez H. Mayolo, *Derecho Tributario*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 2a. Edición.
- 20- Sánchez León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 9a. Edición, 649 pp.
- 21- Seara Vázquez Modesto, *Derecho Internacional Público*, México 1988, Editorial Porrúa, S.A. 11a. Edición
- 22- Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, S.A. México 1976, 14a. Edición.
- 23- Tena Ramírez Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, De. Porrúa S.A., 1975

OTRAS FUENTES

- 1 De Pina Rafael, *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, S.A. 15a. Edición, México 1988, 271 pp.
- 2- Boletín de Noticias Fiscales Nos. 5 y 6 de 1992
- 3- Investigación Fiscal Segunda Época, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, Nos. 7 y 8, Secretaría de Educación Pública/ Octubre de 1993.
- 4- Negociación de Tratados Tributarios, Dirección General de Política de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 878 pp.
- 5- Tratados para Evitar la Doble Imposición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1a. Edición, 258 pp.
- 6- Tratados para Evitar la Doble Tributación, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Tomo I, 479 pp.

HEMEROGRAFIA

- 1.-Prontuario de Actualización Fiscal No. 107, 2a. quincena marzo de 1994, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

-
- 2.-Prontuario de Actualización Fiscal No. 117, 2a. quincena agosto de 1994, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.
 - 3.-Prontuario de Actualización Fiscal No. 123, 2a. quincena nov. de 1994, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.
 - 4.-Prontuario de Actualización Fiscal No. 135, 2a. quincena mayo de 1995, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.
 - 5.- Prontuario de Actualización Fiscal No. 142, 1a. quincena sept. de 1995, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.
 - 6.-Biblioteca de Tópicos Empresariales No.28, Año II,2a. quincena, Sept/1996, 128 pp. Tax Editores Unidos, S.A de C.V.
 - 7.- Diario Oficial de la Federación del 15 de agosto de 1991
 - 8.- Diario Oficial de la Federación del 17 de julio de 1992
 - 9.- Diario Oficial de la Federación del 17 de diciembre de 1992
 - 10.- Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1992
 - 11.- Diario Oficial de la Federación del 10 de febrero de 1993
 - 12.- Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1993
 - 13.- Diario Oficial de la Federación del 16 de junio de 1993
 - 14.- Diario Oficial de la Federación del 5 de agosto de 1993
 - 15.- Diario Oficial de la Federación del 3 de febrero de 1994
 - 16.- Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995
 - 17.- Diario Oficial de la Federación del 29 de marzo de 1996

LEGISLACION

- 1.-Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Sista, S.A de C.V. México 1996, Edición Revisada por el Dr. Miguel Borrell Navarro. 151 pp.
- 2.- Ley de Coordinación Fiscal, Edición 1996, Compilación publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 3.-Prontuario Tributario. Editorial Tax Editores Unidos, S.A de C.V., México 1996.

4.-Ley de la Administración Pública Federal, Editorial Porrúa, S.A. 1996

5.- Ley Sobre la Celebración de Tratados, Ediciones ISEF, S.A. México, 1996

6.- Reglamento de la Secretaría de Relaciones Exteriores.