

9



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE TEORIA GENERAL DEL ESTADO.

"LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO  
FRENTE A LA GLOBALIZACION".

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
**LICENCIADA EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
**ROSA MINERVA AGUILAR URBANO**

ASESOR: LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA MEXICO, D. F.  
DICIEMBRE 2001

288548



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE TEORIA GENERAL DEL ESTADO.  
U. N. A. M.**

Cd. Universitaria, 23 de noviembre de 2000.

**OFICIO APROBATORIO.**

**LIC. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ  
DIRECTOR GENERAL DE ADMINISTRACION ESCOLAR  
FACULTAD DE DERECHO  
U. N. A. M.  
P R E S E N T E.**

La Pasante de Derecho señorita **AGUILAR URBANO ROSA MINERVA**, ha elaborado en este Seminario bajo la dirección de la **LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**, la tesis titulada:

**“LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO  
FRENTE A LA GLOBALIZACION”.**

En consecuencia y cubiertos los requisitos esenciales del Reglamento de Exámenes Profesionales, solicito a usted, tenga a bien autorizar los trámites para la realización de dicho examen.

...#2.

“El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad”.

A T E N T A M E N T E .

“POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU”

LIC. MARIA DE LA LUZ GONZALEZ GONZALEZ  
DIRECTORA DEL SEMINARIO.



SECRETARÍA GENERAL DE LA FACULTAD  
DE  
CIENCIAS DEL ESTADO

**LA POTESTAD  
TRIBUTARIA DEL ESTADO  
FRENTE A LA  
GLOBALIZACIÓN**

***Dedico este trabajo con gratitud y respeto:***

**A mis padres:**

Por apoyarme siempre y darme todo lo mejor.

**A la Universidad Nacional Autónoma de México** que es el alma mater de las generaciones que han construido con sabiduría el progreso del país.

**A mis maestros**

Por transmitirme sus conocimientos, experiencias y hacer de mi una persona útil para la sociedad.

**A mis abuelos:**

Por enseñarme que con carácter y tenacidad se logra todo lo que uno se propone.

**A mis hermanos:**

Por estar conmigo y ayudarme cuando los necesito.

# ÍNDICE

|  | Página |
|--|--------|
| Introducción   |        |
| <b>CAPÍTULO 1</b>  |        |
| <b>CONCEPTOS OPERATIVOS</b>                              |        |
| 1.1. Concepto de Estado                                  | 1      |
| 1.2. Elementos del Estado                                | 9      |
| 1.2.1. Pueblo  | 10     |
| 1.2.2. Territorio  | 13     |
| 1.2.3. Poder   | 16     |
| 1.3. Fines del Estado                                    | 18     |
| 1.3. Funciones del Estado                                | 27     |
| 1.4.1. Función Ejecutiva                                 | 28     |
| 1.4.2. Función Legislativa                               | 32     |
| 1.4.3. Función Judicial                                  | 34     |
| 1.5. Soberanía   | 37     |
| 1.5.1. Diversas Teorías relativas a la soberanía         | 44     |
| 1.5.1.1. Juan Bodino                                     | 44     |
| 1.5.1.2. Thomas Hobbes                                   | 47     |
| 1.5.1.3. Juan Jacobo Rousseau                            | 51     |
| 1.5.2. Potestad del Estado                               | 58     |
| 1.6. Globalización                                       | 63     |
| <b>CAPÍTULO 2</b>  |        |
| <b>ESQUEMA IMPOSITIVO EN MÉXICO</b>                      |        |
| 2.1. Naturaleza Jurídica de la Potestad Tributaria       | 72     |
| 2.2. Fundamento constitucional: Artículo 31, fracción IV | 78     |

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| 2.3. El hecho imponible              | 88 |
| 2.4. El hecho generador              | 92 |
| 2.5. La relación Jurídico-Tributaria | 97 |

### CAPÍTULO 3

#### GLOBALIZACIÓN

|  |     |
|--|-----|
| 3.1. Tratados para evitar la Doble Tributación.            | 106 |
| 3.2. La globalización frente a la Potestad Tributaria.     | 135 |
| 3.3 Esquema impositivo en la Unión Europea.                | 143 |
| 3.4 Cuestiones tributarias en el marco de la globalización | 158 |
| 3.5 Nuevo esquema en la relación Jurídico-Tributaria.      | 179 |
| 3.6 Problemática y alternativas de solución.               | 186 |
| Conclusiones   | 200 |
| Bibliografía   | 205 |

## INTRODUCCIÓN

Ante la gran transformación que vive el mundo, nuestro país enfrenta nuevos retos. Uno de ellos es reafirmar nuestra soberanía. Porque aunque el mundo está sometido a conflictos y tensiones políticas, es necesario que México se adecue al cambio, es decir, no debe esperar a que otras hegemonías le impongan sus decisiones. Bajo este esquema el proceso de integración es importante para el desarrollo de un país y por ende, México no puede cerrarse al cambio mundial, pues sería condenar a nuestro país al rezago y permitir además, nuevas formas de dependencia, así, el desafío es ubicarnos en la dinámica internacional por voluntad propia antes que otros Estados pretendan imponer sus condiciones.

Nuestra inquietud por desarrollar esta investigación surge debido a la polémica que se ha suscitado de sí la globalización implica pérdida de soberanía o no para los Estados y en consecuencia pérdida de la potestad tributaria por la firma de tratados internacionales en materia fiscal o de Libre Comercio.

Por lo que si el Estado mexicano es soberano y posee potestad para firmar acuerdos internacionales que incluso son aprobados por el Senado, entonces con motivo de la globalización el Estado Mexicano no ha perdido ni soberanía ni potestad tributaria.

Nuestra investigación tiene un enfoque eminentemente jurídico, razón por la que partimos del concepto de Estado ya que éste como organización política suprema de

un pueblo dotado de un poder posee órganos que se encargan de diversas funciones para el mejor control del país. Como tal posee un poder legislativo el cual se encarga de emitir leyes y para efectos de nuestra investigación, nos referiremos específicamente a las de carácter tributario. Esta facultad de emitir leyes en materia fiscal, la llamamos potestad tributaria, es decir, la facultad que tiene el Estado para establecer y percibir las contribuciones derivadas de las obligaciones de los mexicanos tal y como lo establece el artículo 31 constitucional en su fracción IV, para el financiamiento y realización de sus fines. También, abordamos el tema de la Soberanía para determinar quien es el titular de la misma, posteriormente abordamos el tema de la globalización a fin de poder identificar los conflictos que se derivan al pretender compatibilizar los conceptos: soberanía y globalización.

Bajo este contexto nos abocamos a desarrollar el esquema impositivo en México, es decir, el fundamento constitucional del pago de impuestos, que es la potestad tributaria del Estado, el hecho imponible, el hecho generador y la relación jurídico-tributaria para posteriormente hacer un comparativo entre nuestra esquema y el de la Unión Europea cuya integración económica ha llegado al nivel más alto en el proceso de integración.

Para finalizar nuestra investigación desarrollamos el tema de los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación signados por México, ya que se considera por algunos teóricos que al firmarlos perdemos soberanía .

Todo lo referido nos lleva a concluir, que aún cuando la Unión Europea es la unión económica más poderosa del mundo con pretensión de llegar a ser un Estado Federal se ha enfrentado a diversos problemas fiscales generados principalmente por la no cesión de soberanía por parte de sus miembros para armonizar sus leyes. Por, lo que, la soberanía no se pierde con el proceso de globalización y menos aún sufre menoscabo la potestad tributaria, lo anterior lo corroboramos en virtud de que el Estado precisamente haciendo uso de su soberanía toma la decisión de pactar con otros Estados.

## CAPÍTULO 1

### CONCEPTOS OPERATIVOS

#### 1.1 CONCEPTO DE ESTADO

"No hay ciencia alguna que pueda reflejar inmediatamente la realidad en toda su enorme variedad, cumpliéndole sólo representarla en conceptos, mediante procedimientos intelectuales. ¿Cómo han de ser, pues, esos conceptos a fin de concebir adecuadamente al Estado y, sobre todo, si se quiere evitar que se le arrebatase su carácter de realidad?"<sup>1</sup>

"En las proposiciones lógico-matemáticas y en las leyes de la física matemática, el pensamiento puede prescindir por completo del ser real... y, por consiguiente, no se precisa tener en cuenta, en esos terrenos, la realidad individual. Todo lo individual aparece reducido a lo general, suprimida toda cualidad individual al disolverse en determinaciones mentales puramente formales o en relaciones de intercambio no cualitativas..."<sup>2</sup>

Para Bacon, la manera de construir conceptos mediante generalizaciones, puede extenderse a la ciencia de la convivencia humana; pero en las ciencias de la cultura no se trata de obtener conceptos genéricos universales.

"Sin embargo, la representación mental de la realidad social no puede lograrse ni con conceptos-leyes ni con conceptos individuales. Con conceptos-leyes no es posible aprehender ni una realidad cultural ni una realidad natural."<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*. Ed. FCE, México 1983. pp. 76.

<sup>2</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*. Op. cit., p.77

<sup>3</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado* Op. cit., infra. p. 77

"La Teoría del Estado, que tiene como objeto el Estado Occidental de la Edad Moderna. Reclama una forma conceptual que, sin ser indiferente para con el contenido histórico concreto, no venga a confundirse con la individualidad del Estado real y particular...

Es a Georg Jellinek a quien se debe el haber puesto por primera vez de relieve la necesidad de que, tanto la Teoría del Estado como el derecho, se valgan de tal modo de formar los conceptos. Cuando, en 1904, Max Weber analizaba con todo detalle la formación de conceptos según tipos ideales, Jellinek había perfilado, con suma exactitud, su concepto de tipo, que no es, como el concepto de ejemplar de una especie, un simple representante ilustrativo de la ley.

La formación de conceptos según tipos ideales, especialmente tal como aparece en Max Weber, no puede satisfacer las exigencias de la Teoría del Estado, y ello por varios motivos. En primer término, el tipo ideal de Weber no puede representar al Estado como una estructura objetiva de la realidad, sino que por Estado entiende, tan sólo, una síntesis subjetiva mental realizada arbitrariamente por el sujeto de conocimiento."<sup>4</sup>

Weber menciona, que "no corresponde a la idea "Estado", en realidad empírica, nada más que "una multitud de acciones y pasiones humanas difusas y discretas, de relaciones fáctica y jurídicamente ordenadas, en parte de carácter único y en parte que se repiten según ciertas reglas, todas las cuales se mantienen unidas mediante una idea, la creencia en normas que valen o que deben valer y en relaciones de poder de hombres sobre hombres". Pero el concepto científico del Estado es "siempre naturalmente, una síntesis que nosotros hacemos para ciertos fines del conocer. Lo que, con otras palabras, quiere decir que al concepto del Estado, según el tipo ideal, no corresponde ninguna

---

<sup>4</sup> Heller. Hermann, Teoría del Estado. Op. cit., pp. 78 y 79.

unidad real, sino que es una ficción o síntesis mental que el estudioso, procediendo soberanamente, puede construir o abandonar a su placer, y para lo cual utiliza un conjunto carente de sentido, de actividades difusas, y una idea que las enlaza de cualquier manera.<sup>5</sup>

"El carácter psicológico-histórico del concepto estructural concreto que se llama "Estado", señala, pues, estructuras sociales reales, realizadas psíquicamente por hombres, y que son formas abiertas a través de las cuales circula el tiempo."<sup>6</sup>

"Constituye el propósito de la Teoría del Estado la descripción e interpretación del contenido estructural de nuestra realidad política; el Estado no debe ser concebido ni como una conexión racional de leyes ni como una conexión de sucesión lógica o temporal. Pero, indudablemente, en la forma estatal operan leyes, y, de otra parte, su estructura es una forma abierta que permanece a través de los cambios históricos. Por tal razón, tanto los conceptos genéricos como los individuales son, en la Teoría del Estado, no sólo posibles, sino incluso necesarios; pero su función es, sin embargo, aquí, la de servir únicamente como medios para un fin, que es el de concebir al Estado como forma, como una conexión real que actúa en el modo histórico-social."<sup>7</sup>

La doctrina dominante niega la existencia real del Estado, afirmando que éste es una mera abstracción o ficción, lo que le hace incurrir en numerosas contradicciones.

"La gran mayoría de las teorías actuales del Estado, llevadas de un individualismo alejado de la realidad y de un concepto naturalista de éste, han llegado a la conclusión de

---

<sup>5</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*, Op. cit., p. 79.

<sup>6</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*, Op. cit., p. 80.

<sup>7</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*, Op. cit., p. 81 y 82.

que el Estado, prescindiendo de sus órganos, no tiene realidad alguna y que su unidad es, sencillamente, una mera abstracción impuesta por la economía conceptual o bien, una ficción abreviadora.<sup>8</sup>

"Nosotros pretendemos demostrar que el Estado es un centro real y unitario de acción, que existe en la multiplicidad de centros de acción reales y autónomos, ya individuales, ya colectivos.

No es posible concebir al Estado como unidad, según un criterio científico-real, afirmando que consiste en la función real de una voluntad popular unitaria que vive en todos los habitantes, como unidad de conciencia, sentimientos, intereses o voluntad.<sup>9</sup>

"Formulado con la claridad precisa, el problema se presenta así: ¿Cómo hay que concebir al Estado, en cuanto unidad, en la multiplicidad, sin afirmar que se trata de un ser autónomo, independiente de los hombres que lo actúan y sin considerarlo como una mera ficción? O, con otras palabras: ¿Cómo hay que concebir al Estado dado que es producido por muchos y, sin embargo, él actúa unitariamente?."<sup>10</sup> El Estado es algo más que la "suma" de los individuos que lo forman.

"La unidad estatal no aparece, de hecho, ni como orgánica ni como ficticia, sino como unidad de acción humana organizada de naturaleza especial. La ley de la organización es la ley básica de formación del Estado.... La relativa homogeneidad puede ser una de las causas de la unidad del Estado; pero, a la inversa, esa homogeneidad puede ser resultado de la acción de la unidad estatal. Nunca, sin embargo, el carácter relativamente unitario, en lo natural o cultural, de los habitantes podrá engendrar por sí mismo la unidad

<sup>8</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*. Op. cit., infra, p. 247.

<sup>9</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*. Op. cit., infra, p. 247.

<sup>10</sup> Heller, Hermann. *Teoría del Estado*. Op. cit., p. 248.

del Estado. Ésta sólo puede concebirse, en última instancia, como resultado de una acción humana consciente, de una formación consciente de unidad, como organización."<sup>11</sup>

Una organización de cierta amplitud, y especialmente el Estado, se apoya siempre en la división del trabajo social.

"Por el hecho de la cooperación de miembros y órganos, sobre la base de una ordenación y para un efecto unitario, cobra existencia la unidad real de la organización como unidad de acción."<sup>12</sup>

"Una unidad de poder, política, económica o militar, surge tan sólo en el momento en que determinadas actividades corporales o espirituales son separadas del conjunto de la actividad individual para servir al poder de organización, según una división de trabajo y una articulación del mismo ordenadas de acuerdo con un plan, y esas actividades son encaminadas unitariamente con firmeza por órganos especiales hacia una conexión unitaria de acción."<sup>13</sup>

"El hecho de que toda organización precise, para perdurar de una ordenación objetiva, no contradice, en manera alguna, la afirmación de que la unidad real, es decir, actual, de la organización como estructura de efectividad, no consiste sino en la cooperación de los miembros actualizada unitariamente mediante órganos."<sup>14</sup>

"El Estado, lo mismo que las demás organizaciones, sólo puede organizar de manera inmediata actividades, no opiniones; actos de voluntad que operan en el mundo circundante, que a su vez actúa sobre ellos, y no convicciones internas de voluntad. Por

---

<sup>11</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit., infra, p. 248

<sup>12</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit., p. 250

<sup>13</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit., p. 251

<sup>14</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit., p. 252

esta razón no hay que caer en el error de estimar que la unidad del Estado es una unidad de voluntad, pero, en cambio, si hay que considerarla como una unidad real de acción."<sup>15</sup>

"El poder de la organización estatal se diferencia de cualquier otro únicamente por la clase de coacción que aplica, así como por la específica relación de la dominación con el territorio. Las decisiones adoptadas por los órganos estatales "capacitados" poseen obligatoriedad general no sólo para los que sean jurídicamente miembros de la organización estatal, sino, en lo fundamental, para todos los habitantes del territorio."<sup>16</sup>

"El Estado se diferencia de todos los otros grupos territoriales de dominación por su carácter de unidad soberana de acción y decisión. El Estado está por encima de todas las demás unidades de poder que existen en su territorio por el hecho de que los órganos estatales "capacitados" pueden reclamar, con éxito normal, la aplicación, a ellos exclusivamente reservada, del poder físico coactivo, y también porque están en condiciones de ejecutar sus decisiones, llegado el caso, frente a quienes se opongan a ellas, por medio de todo el poder físico coactivo de la organización estatal actualizado de manera unitaria."<sup>17</sup>

El género próximo del Estado es, pues, la organización, la estructura de efectividad organizada en forma planeada para la unidad de decisión y la acción.

El Estado no es un orden normativo; tampoco es el "pueblo"; se forma con las actividades humanas.

"Al decir que el Estado es una unidad real queremos significar que aquél, al igual que cualquier otra organización, es ante todo una conexión real de efectividad, por lo que el

---

<sup>15</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit., p 252

<sup>16</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit., p 255

<sup>17</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit. infra, p 255.

poder estatal se nos aparece no como una unidad meramente imaginada por nosotros, sino como una unidad que actúa de modo causal. El Estado, como toda organización, es un poder engendrado por varios factores pero que, por su parte, actúa unitariamente, y cuyos actos no pueden ser imputados ni a los órganos exclusivamente ni a la ordenación entrelazante en sí misma y ni siquiera a todos los actuales partícipes."<sup>18</sup>

El gobernante tiene poder en el Estado pero nunca posee el poder del Estado.

El poder del Estado sólo surge en el momento en que el núcleo de poder realiza su propia comunidad de voluntad y de valores frente a los adherentes y opositores mediante la persuasión o la coacción. Además, para que dicho poder perdure debe legitimarse.

"En el ámbito de las delimitaciones conceptuales, desde la primera época del desarrollo de la ciencia del Estado en el siglo XIX hasta nuestros días, ha habido una gran variedad de definiciones. Aparentemente difieren entre sí y aun se contradicen. Sin embargo, si se les observa más de cerca, se advierte que en el fondo hay una coincidencia sustancial y que sus divergencias se deben a que consideran bajo un ángulo distinto la compleja realidad del Estado."<sup>19</sup>

El profesor Sánchez Agesta citado por el maestro González Uribe, establece cuatro puntos de vista desde los cuales se aborda el concepto del Estado, en su obra fundamental, *Principios de Teoría Política*, y son: deontológica, sociológica, jurídica y política.

Definiciones deontológicas- Son aquellas que nos proponen una idea del Estado

<sup>18</sup> Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Op. cit. p 256.

<sup>19</sup> González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Ed. Porrúa, México 1972, 1ª ed. pp. 155, 156

determinándolo por un contenido específico de fines, normas, valores que deben realizar.

Definiciones sociológicas- Conciben al Estado como una agrupación social cuya nota específica es la calidad de su poder.<sup>20</sup>

"Así, en la clásica definición de Jellinek, se habla de "un poder de mando originario". Heller, por su parte, considera también al Estado como un especie entre las formas sociales y tiende a tipificarlo por el carácter autónomo de su poder, que le da el carácter de unidad soberana de acción y decisión."<sup>21</sup>

El maestro González Uribe menciona en su obra *Teoría Política* que, para Heller el Estado es "una estructura de dominio duraderamente renovada a través de un obrar común actualizado representativamente, que ordena en última instancia los actos sociales sobre un determinado territorio."<sup>22</sup>

Definiciones jurídicas- Derivan de la escuela del formalismo jurídico que pretende reducir los problemas de la teoría política a fórmulas de Derecho.<sup>23</sup>

Así, para Kelsen, "el Estado es el orden de la conducta humana que llamamos orden jurídico, el orden hacia el cual se orientan ciertas acciones del hombre, o la idea a la cual los individuos ciñen su comportamiento... Sólo hay un concepto jurídico de Estado: El Estado como orden jurídico centralizado."<sup>24</sup>

Jellinek, define jurídicamente al Estado como "la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio; o para

<sup>20</sup> Cfr. González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit. pp. 156 y 157

<sup>21</sup> González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., infra, p. 157.

<sup>22</sup> González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., infra, p. 157.

<sup>23</sup> Cfr. González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., infra, p. 157.

<sup>24</sup> Kelsen, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Ed. Textos universitarios, México, 1969. 3ª ed., p. 224.

aplicar un término muy en uso, la corporación territorial dotada de un poder de mando originario".<sup>25</sup>

Definiciones políticas- Hacen hincapié en lo que el Estado destaca como una formación característica de la vida política.<sup>26</sup>

Posada, citado también por el maestro González Uribe define al Estado como "una comunidad de vida permanente, limitada o definida en el espacio y dotada de un poder suficiente para establecer un orden jurídico, o sea, un equilibrio de fuerzas e intereses, según las exigencias éticas".<sup>27</sup>

Otro autor, citado por el maestro González Uribe es Sánchez Agesta, quien estima que el Estado debe definirse como "una comunidad política histórica, fruto de la acción política. Y después de hacer un análisis de estas expresiones, llega a la conclusión de que el Estado puede definirse así: Una comunidad organizada en un territorio definido, mediante un orden jurídico servido por un cuerpo de funcionarios y definido y garantizado por un poder jurídico autónomo y centralizado, que tiende a realizar el bien común en el ámbito de esa comunidad."<sup>28</sup>

## 1.2 ELEMENTOS DEL ESTADO

Desde las antiguas civilizaciones hasta nuestros días podemos distinguir que, en sus agrupaciones políticas existen tres elementos comunes a todas ellas que son: el pueblo, el territorio y el poder.

<sup>25</sup> Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Ed. Albatros, Argentina, 1943, p. 147.

<sup>26</sup> Cfr. González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit. 158

<sup>27</sup> González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., infra, p. 158

<sup>28</sup> González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., infra, p. 158.

### 1.2.1 PUEBLO

Cada Estado se compone de cierto número de hombres, Carré de Malberg menciona que las comunidades estatales se formaron con todos los individuos que poblaban un territorio, dichas comunidades se fundaron sobre la base del interés general y común, así constituyeron un pueblo, una nación.<sup>29</sup>

En años anteriores los tratadistas se interesaron en precisar los términos de pueblo y población, nación y Estado ya que algunos autores como Carré de Malberg utilizan indistintamente el término pueblo y nación.

Para el maestro González Uribe, la población como elemento humano del Estado, puede ser concebida técnicamente desde diversos puntos de vista: como *sociedad*, como población propiamente dicha, como *pueblo* o como *nación*. Pero, para distinguir una palabra de la otra y evitar utilizarlas como sinónimos pueden adoptarse las siguientes definiciones.

*Sociedad*- Es una unidad de relación de muchos hombres que se constituye sobre la interacción recíproca con contenido intencional común que se proyecta hacia un bien común, ordenado moralmente a todos los miembros.

*Población*- Es el conjunto de seres humanos que habitan en un territorio, sin distinción de edad, sexo o condición socio-política. Se dice así que la población de tal o cual país es de tantos millones de habitantes; se trata de un dato meramente estadístico.

*Pueblo*- Es aquella parte de la población que tiene derechos civiles y políticos plenos.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Cfr. Carré de Malberg, R. *Teoría General del Estado*. FCE., México 1998, 2ª ed., p. 22.

<sup>30</sup> Cfr. González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit. p. 295.

En ocasiones se emplea el término población en lugar de *pueblo*, pero lo correcto es decir *pueblo* -en cuanto a los elementos constitutivos del Estado- ya que la palabra *población* tiene un sentido demográfico que expone en términos estadísticos su propia composición, es decir, todo aquella persona que se encuentre dentro del territorio de la organización política. En tanto, el término *pueblo* expresa un alcance jurídico-político, cualidad que corresponde con la esencia del Estado.

A la degradación política del pueblo se le denomina plebe o populacho.

Sin duda, el pueblo es el elemento constitutivo del Estado. Para constituir el Estado se requiere establecer un orden jurídico, el convenio social y el pacto con la autoridad a la que limitará las cláusulas esenciales del pacto, recogidas en el Derecho positivo.

Un pueblo se transforma en nación, cuando teniendo conciencia de sí mismo, actúa por mantener la unidad psíquico-física entre los miembros de la comunidad.

La creencia en los rasgos étnicos de un pueblo y la voluntad de impulsarla y vivificarla conduce a la existencia de una nación. La organización política del pueblo crea el Estado.

De acuerdo con el maestro González Uribe el principio de agrupación que ha prevalecido es el llamado *nacional*.

El concepto de nación ha sido muy discutido en la doctrina sociológica y jurídica de nuestros tiempos. Puede decirse que en su formación han influido mucho las diversas mentalidades de los pueblos, por lo que hay un concepto francés de nación, uno alemán y otro norteamericano. Pero buscando las notas comunes a todos ellos, encontramos que pueden agruparse en torno a dos grandes características fundamentales: una, en las que predominan los elementos físico-somáticos y; en otra, los psíquicos-espirituales. Así, se

habla a veces de la raza, la lengua, las costumbres. como factores determinantes de la nación.

De cualquier manera, lo importante es que la nación encuentra su expresión política y jurídica en el Estado.

Para la maestra González González, el pueblo es uno de los elementos esenciales de la organización política, el cual, no se compone con la simple suma de ciudadanos o súbditos, requiere además que estos ciudadanos estén unidos por voluntad singular o consentimiento general, para auxiliarse solidariamente en orden a un fin político y, es precisamente esta unidad la que da fortaleza al pueblo.<sup>31</sup>

El pueblo es una congregación natural, basado en un orden que emana de él mismo y que la autoridad sanciona. Así, el pueblo establece su propio orden jurídico.

El pueblo es el presupuesto de la organización política, ya que éste la constituye y presenta peculiaridades e ideosincracias políticas que lo transforman gradualmente en una sociedad.

"El pueblo es la sociedad política establecida tradicionalmente en un territorio, que posee los principios generales del Derecho público y que se dispone a organizar su vida política de acuerdo con dichos principios."<sup>32</sup>

El pueblo políticamente hablando, surge de su voluntad creadora, es decir, al momento de darse sus formas políticas y jurídicas.

---

<sup>31</sup> Cfr. González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Ed. Mc Grow Hill. México 1997. p. 221.

<sup>32</sup> Arnaiz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado*. Ed. Porrúa, México 1993, 1ª ed., p. 59

### 1.2.2 TERRITORIO

El segundo elemento constitutivo del Estado es el territorio, lo que le permite su unidad. Una comunidad política no es apta para formar un Estado mientras no posea una superficie de tierra sobre la cual pueda ejercer su potestad y rechazar toda potestad ajena. El Estado necesita poseer un territorio propio, porque ésta es la condición esencial de toda potestad estatal.

"La esfera de potestad del Estado coincide con el espacio sobre el cual se extienden sus medios de dominación. En otros términos: el Estado ejerce su potestad no solamente sobre un territorio, sino sobre un espacio; espacio que, ciertamente, tiene por base determinante el territorio mismo."<sup>33</sup>

La importancia del territorio como elemento de la estructura estatal se manifiesta en la vinculación con el pueblo y el poder.

"El territorio como elemento del Estado tiene gran trascendencia por las siguientes razones:

1. Ante todo, supone un gran avance en la civilización porque implica la sedentaridad, o sea, la permanencia de un pueblo en un espacio geográfico determinado, hecho esencial para la aparición del Estado. Cambia la población pero el territorio permanece. La base territorial sirve de vínculo entre las generaciones, las conforma.

---

<sup>33</sup> Carré de Malberg, R., *Teoría General del Estado*. Op. cit., p. 24.

2. El territorio posee alcance político, en la medida en que es el escenario donde se desarrolla la vida estatal. Todo hecho que afecte al territorio estatal, acrecentamiento, disminución, afecta directamente al Estado." <sup>34</sup>

Como se mencionó anteriormente, el territorio es una condición necesaria para la conformación del Estado ya que es el ámbito en el cual se extiende el poder de dominio del Estado y la aplicación de su derecho. El territorio no comprende solamente una determinada superficie, sino también el subsuelo, el espacio atmosférico, costas y litorales con su mar territorial.

"El territorio es elemento imprescindible para el Estado, ya que sin él, no puede cumplir con sus funciones, por lo que puede inferirse que si el Estado no puede obrar ni conservar su existencia si carece de territorio, debe poseer un auténtico derecho sobre el mismo, derecho que de ninguna manera es un derecho personal, ya que no se actúa sobre personas, sino sobre cosas; por tanto, el derecho sobre el territorio es un derecho real, un derecho de dominio." <sup>35</sup>

La maestra Arnaíz Amigo menciona que en el territorio de un Estado se realizan tanto actos de hecho como de derecho, ya sea en el ámbito nacional o internacional.

En el Derecho Internacional, el territorio es un derecho real de la institución estatal no personificado en el gobernante, sino insitucionalizado en el poder. Es un Derecho de dominio excluyente territorial que incluye la tierra, el mar y espacio sobre los que el Estado ejerce su potestad.

---

<sup>34</sup> González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Op. cit., p. 232.

<sup>35</sup> González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Op. cit., p. 233 y 234

Hoy día el territorio está formado por tres dimensiones: la Tierra, el mar territorial y el espacio atmosférico, éstas últimas dos dimensiones también se regulan por el Derecho Internacional.

Las normas supremas de los Estados suelen declarar y deben hacerlo, que en caso de conflictos internacionales, ajenos al propio Estado, se mantendrán los convenios internacionales así como los acuerdos de Ginebra, firmados en la posguerra de 1945.

El Estado posee la unidad de aplicación de su derecho y de su potestad suprema. Tanto en el ámbito interno como en el externo. En este último aspecto existen consideraciones metaterritoriales que son básicas, como: el respeto al cumplimiento de las obligaciones con los demás Estados extranjeros.

"El territorio es, por consiguiente, el ámbito donde el Estado ejerce sus atribuciones de imperio y de dominio. Frecuentemente en la doctrina internacionalista, en las declaraciones de los organismos internacionales, aparece el territorio como un derecho real del Estado, un derecho de dominación."<sup>36</sup>

El imperio del Estado excluye la injerencia de los Estados extranjeros. El Estado ejerce su potestad sobre las personas propias y extrañas que en él viven.

El Estado contemporáneo de planeación global en los recursos del suelo de una nación ha ampliado las facultades jurídicas del Estado en beneficio de la comunidad política.

Es el elemento condicionante para la existencia del Estado en el doble ámbito de la suprema capacidad jurídica y política.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Amaiz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado*. Op. cit., p. 74.

<sup>37</sup> Cfr. Amaiz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado* Op. cit. p. 78 y 79.

Comúnmente la gran extensión territorial de un Estado favorece su desarrollo debido a la variedad de recursos y riquezas que pueden ser explotados, asimismo, la extensión territorial repercute sobre las formas políticas de Estado y gobierno.

### **1.2.3 PODER**

El primer elemento constitutivo del Estado es el poder, El cual se ejerce sobre los individuos que forman parte del pueblo.

De acuerdo con Heller la potestad es la que distingue a un Estado de cualquier otra organización política.

"El poder hace exclusivamente a una situación o relación de hecho que en sí, éticamente, no es ni buena ni mala; contemplada como un todo, la sociedad es una verdadera constelación de relaciones de poder, cuyo carácter puede ser político, social, económico, religioso, moral o de otro tipo; sin embargo, el poder político se distingue por ser un poder dominante, no pudiéndose resistir su coacción porque posee los medios materiales para obligar, lo cual no implica que se desconozca la existencia de la tricotomía poder, coerción y legitimidad, términos que están estrechamente vinculados, porque el poder no puede asimilarse a la simple fuerza... Es mediante los preceptos jurídicos como el poder puede realizar su función; en esta forma, el poder se nos presenta como elemento jurídico-político, en la concepción del Estado.

El poder en cuanto idea, corresponde al mundo del espíritu, a diferencia de la fuerza, que pertenece al mundo físico. Posee poder quien sabe brindar al ser humano razones eficientes del obrar. Está en posesión de la fuerza quien dispone de armas y vigor, frente

a los que se pierde toda oposición; pero el poder puede existir sin la fuerza y en la fuerza puede haber ausencia de poder.<sup>38</sup>

Como ya hemos mencionado el Estado esta dotado de poder pero, es importante distinguir entre el poder del Estado, el poder en el Estado y el poder del órgano.

**Poder del Estado-** Es la pluralidad de actitudes políticamente relevante de gobernantes y gobernados.

**Poder en el Estado-** Comprende al poder constituyente y al poder de autoridad.

**Poder del órgano-** Es poder derivado o poder de autoridad.<sup>39</sup>

El pueblo es el titular del poder político, pero es el Estado quien lo detenta por lo que, el poder del Estado es más sólido cuanto más grande es el reconocimiento voluntario que se presta por aquellos que sostienen sus preceptos ético-jurídicos positivos; porque sólo posee autoridad aquel poder del Estado a quien se distingue como poder autorizado. Así, es el pueblo quien legitima el poder que detenta el Estado.

Se entiende por "Estado de derecho, al Estado legítimo y más propiamente, será Estado de Derecho aquel que reconozca los derechos inmanentes a la persona humana. Desde este punto de vista se excluirá todo poder arbitrario, porque el poder del Estado no es simplemente relación de mera fuerza, por lo que toda función estatal, todo acto gubernativo tiene que subordinarse a los principios jurídico-constitucionales, que son garantes de los derechos esenciales de la persona; por tanto la legitimidad es más trascendente para el poder que la legalidad, puesto que la obediencia a la norma y a la

---

<sup>38</sup> González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Op. cit. pp. 223.224.

<sup>39</sup> Cfr. Fayt, Carlos S., *Derecho Político*. Ed. Depalma, 9ª ed., Buenos Aires, 1995, p. 238 y 239.

autoridad o poder del órgano, es más auténtica y universal cuando la legitimidad de origen que implica voluntad está implícita en el poder."<sup>40</sup>

De lo anterior tenemos que, el Estado es fuerza, es decir, puede hacer cumplir el orden jurídico, pero dicha fuerza no la puede aplicar por el solo hecho que quererlo, sino que se debe subordinar al derecho.

"El titular abstracto del poder es el Estado, en cuyo nombre se exige obediencia, es decir, es una relación de subordinación en que se colocan correlativamente los humanos, dicha relación precisa la existencia de dos términos: 1)el mando, y 2)la obediencia."<sup>41</sup>

### 1.3 FINES DEL ESTADO

La existencia de la organización política nos hace pensar: ¿para qué existe dicha organización?, así surge el problema concreto de los fines del Estado.

El hombre ha creado la sociedad a su imagen y semejanza y la ha podido perfeccionar a través de su estructura política. El hombre crea al Estado, es una realidad, no una ficción.

En relación a los fines del Estado hay una posición funcionalista, que niega al Estado una finalidad específica y una posición finalista que le asigna una o más finalidades.

*Posición funcionalista.* Sostiene que el Estado siendo una organización, no tiene un fin en sí mismo, sino funciones al servicio de fines humanos mediante el ordenamiento de un sector de la vida humana.

<sup>40</sup> González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Op. cit. pp. 226, 227

<sup>41</sup> González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Op. cit., infra p. 227.

*Posición finalista.* Plantea las siguientes cuestiones:

- 1) ¿Tiene el Estado un fin en sí mismo?
- 2) ¿Es un medio al servicio de fines individuales?
- 3) ¿Es un fin y un medio?
- 4) ¿El Estado, supuesto de finalidad, tiene un don universal, válido en todo tiempo y lugar?
- 5) ¿Cada Estado particular tiene un fin prefijado, una misión, un destino?
- 6) ¿Cuáles son los fines particulares de cada Estado?<sup>42</sup>

Para Jellinek, la expresión fin del Estado va unida a tres problemas completamente diferentes y se puede preguntar: "¿qué fin es el que cumple la institución del Estado en la economía de la historia con relación a las últimas determinaciones del hombre? ¿Qué fin ha tenido o tiene un Estado individual determinado en la historia? Y, finalmente, ¿qué fin tiene la institución del Estado en un momento determinado para los que forman parte de él, y, por tanto, para la comunidad?. De estas tres cuestiones, la primera y la segunda no pueden ser contestadas con los medios de la investigación empírica."<sup>43</sup>

"Jellinek clasifica las diversas teorías formuladas respecto de los fines, en dos grandes categorías, según se refieran a un fin único y abstracto, o a uno o más fines concretos. Estas categorías son la de los fines absolutos y la de los fines relativos.

---

<sup>42</sup>Cfr. Fayt, Carlos S., *Derecho Político*, Op. cit., p. 349.

<sup>43</sup> Jellinek, Georg, *Teoría General del Estado*, Op. cit., p. 187

Las teorías de los fines absolutos asignan al Estado un fin único válido para todo tiempo y lugar, idéntico a sí mismo en todas sus formas y comprensivo de todos los demás fines. Ese fin está referido no al Estado tal cual se da en la realidad efectiva sino a un tipo ideal de Estado, siendo por consiguiente un fin abstracto, no un fin concreto que puede determinarse en la realidad. Estas teorías pueden dividirse en dos grupos: a) de los fines expansivos, como las teorías eudomonista utilitaria y éticas, que favorecen la ilimitada extensión del poder; y b) de los fines limitativos, como la de la seguridad, la libertad o el Derecho, que encierran al poder dentro de límites-fijos.

Dentro de las doctrinas de los fines absolutos y expansivos se encuentran:

- 1) La teoría eudomonista utilitaria, es decir, del bien general, que considera al bienestar general del individuo y la comunidad el objetivo supremo y el fin único de toda organización política....
- 2) Las teorías éticas atribuyen como única finalidad del Estado la realización de la moralidad, sirviendo, según las versiones, a la virtud, a la religión, o al "espíritu absoluto" de corte hegeliano....

Dentro de las doctrinas absolutas y limitativas de los fines del Estado, encontramos esencialmente a las que le asignan como fin a) la seguridad, b) la libertad, y c) el Derecho....

En cuanto a las doctrinas de los fines relativos del Estado, ellas asignan al Estado un fin concreto y se refieren a lo que el Estado puede hacer con éxito. Estos fines pueden ser divididos en: a) exclusivos, que únicamente corresponden al Estado, y b) concurrentes, que suponen actividades donde el Estado interviene conjuntamente con los

individuos para conservar, ayudar y ordenar las tres formas de actividad a las cuales se puede reducir la vida estatal.

Como fines exclusivos del Estado hay que considerar la protección de la comunidad y de sus miembros y la defensa del territorio contra todo ataque exterior. Su fin consiste en la conservación de sí mismo y el mantenimiento de la integridad de su modo de obrar, es decir, la conservación de su poder, su existencia y prestigio. Además..., debe agregarse también como exclusivo del Estado la formación y mantenimiento del orden jurídico. De este modo, los fines exclusivos serían dos: uno, mantener su poder; otro, el formular y conservar el orden jurídico.

Como fines concurrentes, se abren al Estado los altos fines de la cultura y el orden económico como medio para realizar aquellos fines." <sup>44</sup>

Independientemente de las doctrinas relativas a los fines tenemos que, el Estado proviene de sus esencias-categorías, a saber que son: hombre, principios, medios y fines.

La maestra Aurora Amaíz menciona que el Estado tiene fines políticos los cuales se presentan en tres niveles:

- 1) Individuo- Que se traduce en bien particular.
- 2) Comunidad- Equivale al bien común.
- 3) Estado- Existencia, coexistencia y supervivencia.

---

<sup>44</sup> Fayt, Carlos S., *Derecho Político*, Op. cit., pp. 320 y 321.

Uno de los fines del Estado es alcanzar el bien común y éste se lo logra a través del establecimiento del orden jurídico.

Establecer el bien común es uno de los fines del hombre, no objetivo propio del Estado pero los problemas del hombre son el inicio de los fines de la sociedad y de la organización política.

El Estado tiene fines objetos-esenciales los cuales son llevados a cabo por los hombres políticos que pueden ser los gobernantes o gobernados.

Los fines esenciales consisten en realizar en el interior el orden y la organización necesarios para que el hombre coexista y conviva socialmente con sus semejantes.<sup>45</sup>

Los fines básicos del Estado son la cooperación y la coexistencia. También hay fines de integración manifestados en la organización económica y el servicio público o asistencial, así el Estado transforma los fines personales de la sociedad política en fines superpersonales, es decir, en fines del mismo Estado. Debido a la importancia de los fines de la sociedad el Estado debe tomar control de ellos haciéndolos suyos.

Estos fines esenciales se plasman para su cumplimiento en las Cartas Magnas de los Estados modernos. (Como por ejemplo, en nuestra Constitución se plasman las garantías individuales).

Así, la política de los gobernantes y gobernados, deberá tender a forjar una estructura social consecuente con los principios elaborados porque sin principios que aplicar y sin acción dirigida a la consecución de fines, no hay sociedad política.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Cfr. Arnaiz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado*. Op. cit., p. 94.

<sup>46</sup> Cfr. Arnaiz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado*. Op. cit., p. 98.

Otro fin del Estado es la seguridad política cuando el Estado actúa frente a los demás Estados en el ámbito internacional y también en la esfera del Derecho público interno, pues, en ambos casos repercute en la sociedad.

Los fines políticos del hombre y de la comunidad, inmersos en el Estado, transforman las voluntades políticas individuales en voluntades unificadas, representadas en el derecho y en la autoridad gubernamental. De aquí se deducen dos fines comunitarios que realiza el Estado: la tolerancia...y la convivencia entre los individuos y entre los Estados...Y así, aparece el Estado constituido cuando los fines de la asociación política (bien común) son homogeneizados en el Derecho positivo y en el representante político...<sup>47</sup>

El fin primero del Estado es garantizar la libertad del hombre. La protección, es otro fin del Estado el cual sólo puede cumplir teniendo una organización política y un orden jurídico adecuados.

Los fines del Estado como son la existencia, coexistencia y subsistencia institucional, tanto en el ámbito interno como en el externo se llaman institucionales.

No es un fin el poder del Estado sino un medio para la realización de algo.

La naturaleza jurídica del Estado lo defiende como un orden jurídico en una relación de medios-fines.

La solidaridad es un fin social y se politiza en un fin superindividual cuando el Estado lo reglamenta.

---

<sup>47</sup> Cfr. Amaiz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado* Op. cit., p 99.

Para lograr la convivencia y la coexistencia pacíficas en el Estado, es necesaria la seguridad tanto física como patrimonial por lo que, la seguridad es otro fin del Estado.

Los fines del Estado provienen principalmente de los fines de la sociedad. Su origen está en la sociedad. Los fines del Estado han sido previamente fines de la sociedad, es decir, un fin social es politizado por el Estado para que el individuo lo valore y así no solo queda en un fin social sino estatal.

Estamos de acuerdo con la maestra Arnaíz en el sentido de que dependen de los conceptos de Estado que imperen en un tiempo y espacio los fines a perseguir.

Los fines del Estado se plasman en el Derecho positivo de la organización política. El Estado se institucionaliza con su poder, el orden y la paz. Y así, el fin de la obediencia, implica la protección.

Se pueden mencionar dos grupos de fines políticos: materialistas e idealistas.

- 1) materialistas- En estos fines destacan los valores económicos.
- 2) Idealistas- Aquí destacan los valores éticos, religiosos e idealistas.

Así, tenemos que el fin del Estado se origina en los objetivos del individuo y de la comunidad política.

Podemos decir que de los fines subjetivos de los individuos que conforman una comunidad se crea el Estado y una vez que se forma, esos fines se vuelven los fines del

Estado. Por lo anterior, se decía que el Estado era un fin en sí mismo, lo cual no fue ni es cierto.

"¿Es el Estado un fin en sí mismo, como pretendieron los románticos? Las cosas tienen funciones, contestamos. Y los hombres se proponen fines, los cuales condicionan los medios idóneos para lograrlos. El Estado es uno de estos medios, el más elevado, que corresponde a la necesidad imperiosa del hombre que ha de vivir en sociedad para poder subsistir."<sup>48</sup>

Es necesario separar los fines subjetivos de los individuos del fin estatal, para ello hay que hacer una diferenciación:

*Fin subjetivo*- Es la actividad encaminada a un fin. Varía con el tiempo.

*Fin estatal*- Es la actividad dirigida al sentido del Estado en relación con la conexión de quehaceres sociales.<sup>49</sup>

Los fines de las sociedades deben ser lícitos para su reconocimiento.

"El hombre-sociedad da una resultante: fines políticos recogidos, ordenados, regulados en suma, por la institución estatal."<sup>50</sup> Mientras más cultura y educación política haya en un Estado la realización de los fines será mayor como es el caso de los países desarrollados.

Se podría considerar al Estado como un medio para que la sociedad política cumpla con sus fines para la convivencia.

<sup>48</sup> Amaíz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado*. Op. cit., supra p 122

<sup>49</sup> Cfr. Amaíz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado*. Op., cit., infra p. 122.

<sup>50</sup> Amaíz Amigo, Aurora. *Estructura del Estado*. Op. cit., p. 125.

Los fines políticos tanto del individuo como de la colectividad, que el Estado controla, coinciden con los del Derecho que son el bien común, la justicia y la seguridad jurídica (bien particular).

Hay diversos medios para cumplir los fines superiores; al respecto el maestro Enrique Sánchez Bringas menciona que "los fines del Estado también se reducen a los que determine, en cada caso, el contenido de las normas jurídicas, y que nunca son diferentes a los intereses ideológicos, económicos y religiosos de los grupos sociales más vigorosos."<sup>51</sup>

El Estado no es un fin, pero si posee fines y debe procurar de cualquier forma los recursos tanto materiales como culturales que ayuden al desarrollo integral de los individuos de un Estado.

De lo anterior podemos concluir que los fines del Estado están en función de cada Estado dependiendo de su momento histórico, ideología y de las condiciones en que se encuentre y así tenemos que puede ser el bien común; la justicia; la seguridad jurídica (protección); existencia; coexistencia; supervivencia del mismo; seguridad política; lograr la tolerancia y la convivencia entre los individuos y garantizar la libertad del hombre, entre otros.

---

<sup>51</sup> Sánchez Bringas, Enrique. *Derecho Constitucional*. Ed. Porrúa, México 1999, 4ª ed., p. 23.

## 1.4 FUNCIONES DEL ESTADO

"La historia de la literatura del Derecho Político nos presenta una masa confusa de ensayos de clasificación. Sin embargo, subsiste y se mantiene con gran significación aquella que separa como direcciones fundamentales del poder del Estado las funciones legislativa, ejecutiva (gobierno y administración) y judicial, abstracción hecha de las diferencias relativas a la concepción de la naturaleza y modo de estar relacionadas estas funciones."<sup>52</sup>

Las funciones del Estado se traducen, a su vez, en múltiples actos de autoridad que pueden ser leyes, actos administrativos y actos judiciales, tipos que implican la base de clasificación de las referidas funciones. Conforme a ésta hay funciones legislativas, administrativas y judiciales, ostentándose como fases dinámicas de desarrollo del poder público estatal, que es unitario.<sup>53</sup>

Montesquieu fue el primero en dar un paso decisivo con respecto a la teoría de las funciones del Estado, por cuanto no sólo diferencia, como había acontecido hasta entonces a menudo, las funciones objetivas del Estado conforme a las constituciones existentes, sino que quiere atribuir aquéllas a órganos separados entre sí. Así, hay en todo Estado tres clases de poderes: el legislativo, el ejecutivo y el judicial.

En virtud de la relación que tiene con sus fines la actividad del Estado, surge una

---

<sup>52</sup> Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Op. cit., p. 485.

<sup>53</sup> Cfr. Burgoa Orihuela, Ignacio. *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías Individuales y Amparo*., Ed. Porrúa, México 1996, 4ª ed., p. 176.

división dentro de la actividad inmediata de éste referente a los problemas concretos. La protección del Derecho ejercitada mediante decisiones fundamentadas, que tienen por objeto aclarar o fijar con un procedimiento preordenado un Derecho oscuro o cuestionado, aparece, con relación a las demás actividades, como una función especial.<sup>54</sup>

En vista de esto, tenemos, pues, tres funciones del Estado: legislación, jurisdicción y administración.

"El Estado es responsable del orden, la justicia y el bien común de la sociedad que le está encomendada. Para ello debe crear y mantener al día un ordenamiento jurídico justo y eficaz: legislar; proveer, por medio de decretos y servicios públicos, a la atención de las necesidades de la colectividad: administrar; y resolver pacíficamente, y conforme a Derecho los conflictos de intereses que puedan surgir y declarar cuál es la norma aplicable en caso de duda: juzgar."<sup>55</sup> Así, se mejora el funcionamiento total del Estado y se hace más eficiente.

A continuación analizaremos cada una de las funciones del Estado.

### **1.4.1 FUNCIÓN EJECUTIVA**

La función administrativa, pertenece formalmente, al Poder Ejecutivo, aunque materialmente puede ser ejercida por los demás poderes del Estado. Agrupa dos funciones distintas, que corresponden a la doble tarea del poder público: el gobierno de

---

<sup>54</sup> Cfr. Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Op. cit., p. 490

<sup>55</sup> González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., p. 371

los hombres y la administración de las cosas. Hay pues, una función específicamente administrativa, y otra específicamente política o de gobierno.

La función administrativa se caracteriza, dentro de la teoría del Estado, por el conjunto de actividades por medio de las cuales el Estado provee a la satisfacción de las necesidades públicas.

La función administrativa es realizada por una serie de órganos establecidos en forma jerárquica. Hay entre ellos relaciones de coordinación o de subordinación, según lo determinen las leyes y en su totalidad integran la llamada Administración Pública.

Con la función administrativa toca al Poder Ejecutivo una tarea incomparablemente más importante y decisiva, y en la que se juega el destino total de la propia comunidad: la actividad política y de gobierno.<sup>56</sup>

La función administrativa se manifiesta por los siguientes actos:

1. La función administrativa corresponde al Estado y se realiza bajo el orden jurídico. Cuando el Estado actúa es sujeto de la relación sobre la que se incide, es parte interesada.
2. Por excepción, y en forma limitada, los otros poderes pueden realizar actos administrativos desde el punto de vista material. Esto responde a una necesidad lógica para mantener la independencia de cada uno de los poderes.

---

<sup>56</sup> Cfr. González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., pp. 376 y 377.

Los caracteres de la función administrativa son:

1. Es una función del Estado subordinada a la ley por la cual se crea una situación de derecho subjetivo, que fija sus condiciones y límites y puede incluso revocarse.
2. La finalidad de la función se cumple con la actuación de la autoridad que actúa de oficio y con iniciativa para actuar, la función administrativa no supone un conflicto preexistente, ni resuelve controversias.
3. Los límites de los efectos concretos-individuales y particulares de la función administrativa- ponen en relación la ley y la voluntad del funcionario.
4. La función administrativa implica, además, la realización de todos los actos materiales, como antecedentes del acto jurídico o como medios necesarios que hacen posible el cumplimiento de la ejecución de la ley.
5. La función administrativa tiene entre sus actividades: planear, organizar, aleccionar al personal, dirigir, coordinar, uniformar y hacer presupuestos.

Como se mencionó anteriormente la función administrativa es designada como función ejecutiva, aunque el primer concepto es más extenso y el segundo es de contenido diferente. Se afirma que el Estado tiene dos tareas: hacer la ley y ejecutarla; en este sentido el concepto de ejecución comprende las dos funciones esenciales: la administrativa y la judicial.<sup>57</sup>

"La función política implica una libre iniciativa para actuar dentro del orden jurídico, en tanto que la función administrativa establece su relación directa y necesaria con la ley, de

---

<sup>57</sup> Cfr. Gómez Sandoval, Fernando. *Teoría del Estado*. Ed. Diana, México 1992, 1ª ed., p. 342

la cual deriva su actuación el funcionario. La acción administrativa se encamina a la atención de los servicios públicos o a la satisfacción de las necesidades públicas, en tanto que la acción política se dirige a los gobernados. La función ejecutiva concreta el acto, brinda los medios para su cumplimiento. El acto administrativo tiene un contenido mayor que el acto de ejecución.

El mundo de las relaciones administrativas se desenvuelve en la realidad con la ejecución de dos clases de actos: a) los actos jurídicos que producen efectos de derecho y b) los actos materiales que no producen efectos de derecho y se consideran simples desplazamientos de la voluntad."<sup>58</sup>

La función ejecutiva tiene por objeto administrar los recursos de todos y ejecutar las disposiciones encomendadas por el Estado mediante las facultades representativas y legislativas del Poder Legislativo.<sup>59</sup>

La administración, por tanto, "es la función más comprensiva. Toda preparación de las leyes le compete a ella; la actividad del juez ella la apoya, y, por último, ella es la que asegura la ejecución de las decisiones judiciales."<sup>60</sup>

"La administración, en sentido material, contiene, pues, en sí dos elementos: el de gobierno y el de ejecución. Aquél contiene la iniciativa y la reglamentación; éste la

---

<sup>58</sup> Cfr. Gómez Sandoval, Fernando. *Teoría del Estado*. Op. cit., p. 343.

<sup>59</sup> Cfr. Ponce de León Armenta, Luis. *Modelo transuniversal del Derecho y el Estado*. Ed. Porrúa, México 1998, p. 109

<sup>60</sup> Jellinck, Georg. *Teoría General del Estado*. Op. cit., p. 498.

aplicación de lo ordenado. El acto administrativo divídese, pues, en acto de gobierno y acto de ejecución; pero ambos pueden encontrarse unidos.”<sup>61</sup>

#### **1.4.2 FUNCIÓN LEGISLATIVA**

La función legislativa es la que tiene por objeto dictar, modificar y revocar las leyes que rigen en el país. Esta función consiste en crear el derecho y hacer las modificaciones necesarias a las leyes para que estas respondan a las necesidades reales de la población. Se dice que esta función es materialmente legislativa cuando de ella emanan leyes que establecen situaciones jurídicas generales permanentes y abstractas; y formalmente legislativa, cuando la actividad de que se trata la realizan los órganos especialmente previstos por la Constitución para tal fin. Así, se distingue generalmente la función legislativa en constituyente y ordinaria.

*Constituyente*- Es aquella que tiende a crear y definir la competencia de los órganos inmediatos o constitucionales del Estado.

*Ordinaria*- Es aquella que actúa normalmente dentro del orden jurídico creado por la Constitución y su misión es dar las leyes y decretos relativos a la organización y funcionamiento del Estado constituido.<sup>62</sup>

La función legislativa ordinaria puede resumirse en estas características:

1. La función legislativa es una actividad creadora del derecho objetivo del Estado

---

<sup>61</sup> Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Op. cit., p. 504

<sup>62</sup> Cfr. González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., p. 373 y 374.

subordinada al orden jurídico y consiste en expedir las normas que regulan la conducta de los individuos y la organización social y política.

2. La función legislativa es la que se encomienda formalmente al Poder Legislativo. Sólo por excepción y con expresa indicación constitucional, pueden los otros poderes realizar actos legislativos.
3. El acto típico de la función legislativa es la ley, que puede definirse como una manifestación de voluntad que tiene por finalidad producir una situación jurídica general. Dicha ley es una norma abstracta e impersonal, general y permanente. Además es obligatoria para todos los que se encuentren en la situación que prevé.
4. La función legislativa comprende dos importantes ramas: constituyente y ordinaria.

La función constituyente puede considerarse en dos importantes aspectos: a) la función constituyente originaria y la función constituyente permanente.

*La función constiuyente originaria* es la facultad que tiene un pueblo para dictar las normas constitucionales cuando el orden social se ha trastornado. La vuelta a la normalidad se basa en el establecimiento del nuevo orden constitucional.

*La función constituyente permanente* es la que realiza el órgano formado por el Poder Legislativo Federal y las legislaturas de los Estados, que tiene la facultad de adicionar o reformar las normas constitucionales.<sup>63</sup>

Las funciones materiales del Estado nacen de la relación entre la actividad del mismo y sus fines.

El estudio de las actividades del Estado, exige el conocimiento de las formas posibles en que estas actividades se puedan manifestar. Estas formas son dos: o bien establece

<sup>63</sup> Cfr. Gómez Sandoval Fernando. *Teoria del Estado*. Op. cit. pp. 341 y 342

el Estado reglas abstractas, que como tales no dominan de un modo inmediato la realidad, sino que necesitan de una actividad propia motivada por aquellas reglas, con la cual poder realizar los hechos objetivos que a ella corresponden, o bien obra de un modo inmediato y directo en los problemas que le competen, ya conforme a aquellas normas abstractas, ya dentro de los límites que esta norma le impone.<sup>64</sup>

### **1.4.3 FUNCIÓN JUDICIAL**

La función judicial, es una de las funciones más importantes de la organización estatal, pues su misión esencial es resolver, con base en la ley, las controversias o conflictos de intereses que se susciten entre los particulares o entre éstos y las autoridades públicas. A los jueces toca interpretar las leyes, aplicarlas al caso concreto y darles eficacia, mediante la actuación coactiva de las sentencias.

En toda función judicial pueden distinguirse dos momentos principales: el de declaración y el de ejecución, en el primero se trata de dar a conocer, con certeza, cuál es la parte del derecho objetivo aplicable a un caso determinado; en el segundo, de dar eficacia práctica a esa declaración aún por el uso de la coacción física.<sup>65</sup>

En el moderno Estado de Derecho, la función judicial adquiere múltiples formas según la naturaleza de los intereses en conflicto. Se dan procesos en el orden civil, penal, administrativo, fiscal, etc..

---

<sup>64</sup> Cfr. Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Op. cit., p 497

<sup>65</sup> González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., p. 379 y 380

Lo más importante de la función judicial es que se constituye en un verdadero Poder Judicial. Es decir, en el sistema de separación de poderes, ésta adquiere el carácter de auténtico poder y una situación jurídica de igualdad frente a los demás poderes, ya que a partir de la independencia y autonomía del Poder Judicial este será capaz de controlar y moderar a los demás poderes y de erigirse en guardian de las leyes.<sup>66</sup>

Sin embargo, es prudente señalar que la actividad regulada en las normas se muestra especialmente en la función judicial, cuya forma específica, el juicio, necesita ser representado por la aplicación de la regla jurídica a un caso particular, de suerte que ningún acto judicial que decida un litigio puede tomar, sea la que fuese la actividad libre del juez, el carácter de una medida puramente arbitraria. Por grande que sea la libertad que muestre el juez en sus procedimientos, siempre tiene que actuar conforme a las normas referidas a dicho proceso.<sup>67</sup>

La función judicial tiene los siguientes aspectos:

- 1.-La función judicial es una actividad del Estado subordinada al orden jurídico y atributiva, constitutiva o productora de derechos en los conflictos concretos o particulares que le someten para comprobar la violación de una regla de derecho o de una situación de hecho y adoptar la solución adecuada.
- 2.-La finalidad del acto judicial es declarar, imparcialmente, el derecho en los casos controvertidos o de conflictos de su competencia. Es una actividad de ejecución de la ley

---

<sup>66</sup> Cfr. González Uribe, Héctor. *Teoría Política*. Op. cit., p. 380

<sup>67</sup> Cfr. Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Op. cit., p. 506

por el Poder Judicial, que responde a motivos, efectos y fines distintos de los administrativos.

3.-El Estado crea la organización judicial como una necesidad ineludible de orden, armonía, estabilización del orden jurídico; de lo contrario, la organización social sería caótica.

4.-La importancia de las formas contenciosas del proceso es manifiesta. En todo acto judicial estamos en presencia de un conflicto de intereses, que amerita la intervención judicial para mantener o declarar el derecho o la naturaleza del derecho controvertido.

5.-La naturaleza jurídica de la sentencia descubre la intervención de la ley y la aplica al caso en debate, como objeto exclusivo de la resolución.

6.-El acto judicial imparcial hace cierto y establece el derecho dudoso o incierto.

7.-En el derecho moderno la función judicial está subordinada a la legislación, a diferencia de las épocas primitivas en que los jueces antecedieron a las leyes.<sup>68</sup>

Es el poder judicial el que ejerce dicha facultad en el Estado como organización política en forma plena ya que sus decisiones son de ejecución forzosa.

---

<sup>68</sup> Cfr. Gómez Sandoval, Fernando. *Teoría del Estado*. Op. cit. pp. 343 y 344.

Mediante el Poder Judicial el Estado dice el Derecho y lo ejecuta de manera coercible, es decir, el Estado instrumenta la actividad judicial con todos sus efectos por la concurrencia de toda la fuerza del Estado.

## 1.5 SOBERANÍA

"Es indiscutible que para que un Estado sea soberano debe autodeterminarse, decidir en última instancia, evitar la intervención de voluntades ajenas dentro de su territorio, en tanto que en el ámbito externo, todas las organizaciones políticas por el hecho de ser soberanas debieran ser iguales, y tener los mismos derechos y obligaciones. La supremacía y universalidad que determina a las unidades decisorias modernas, o sea, la soberanía no está bifurcando en dos direcciones, la correspondiente al plano externo y la del interno, porque la soberanía corresponde a la unidad estatal en su ámbito territorial, en cuyos límites se ejerce, así la soberanía es sólo una...

En el plano de las relaciones internacionales, la soberanía estatal se ostenta como la independencia que debe tener la unidad de acción y decisión frente a otras unidades de voluntad soberanas; el Estado es autónomo para darse a sí mismo su estructura, su organización y decidir en todo aquello que concierne a su gobierno y a los problemas que le afecten en su aspecto interno, entendida así la problemática, puede afirmarse que cualquier intervención que sufra el Estado sobre estas cuestiones por parte de otra organización política decisoria, debe ser considerada como un auténtico ataque a su soberanía." <sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Op. cit., p. 208

La soberanía "no sólo no se enfrenta al Derecho Internacional, sino que es supuesto previo del mismo, porque si no existieran Estado soberanos interrelacionados, el derecho Internacional sería nulo. La doctrina sostiene que ante la existencia de unidades decisorias, el Derecho Internacional se encuentra equilibrado, porque sus miembros son soberanos e iguales; cada uno dentro de su propio ámbito territorial es una unidad decisoria autodeterminada, que en el ámbito externo debe tener los mismos derechos y obligaciones." <sup>70</sup>

La soberanía es la facultad que tiene el pueblo para determinar su forma de gobierno.

El principio de la soberanía nacional consiste esencialmente en el reconocimiento del Derecho de los pueblos a su autodeterminación, es decir, el derecho de todos los pueblos a darse el tipo de gobierno y aún la forma de organización jurídica, política y social. <sup>71</sup>

Desde Bodino, la esencia de la soberanía consiste en el supremo poder de expedir y derogar las leyes. <sup>72</sup>

Heller afirma que "Damos el nombre de Derecho Positivo a las normas positivizadas por una voluntad autoritaria de la comunidad. Llamamos soberana a aquella voluntad de la comunidad a la que corresponde adoptar las decisiones últimas y en la que reside el supremo poder legislativo." <sup>73</sup>

<sup>70</sup> González González, María de la Luz. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Op. cit., p. 209

<sup>71</sup> Cfr. Aguilar, Alonso M., *Defensa de nuestra soberanía nacional y popular*. Ed. Nuestro Tiempo. México 1989, pp. 10 y 11.

<sup>72</sup> Cfr. Heller, Hermann. *La soberanía*. Ed. UNAM/FCE. México 1995, p 127.

<sup>73</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit. p. 134.

"El concepto alemán de la soberanía del estado fue una tergiversación del verdadero problema, que no es otro que el antiguo debate entre los partidarios de la soberanía del pueblo y los defensores de la soberanía del príncipe.

La Restauración francesa intentó justificar la monarquía en contra de las tendencias democráticas del derecho natural y del origen contractual del Estado reafirmando la tesis de que el monarca era el sujeto de la totalidad del poder estatal, por la gracia de dios."<sup>74</sup>

"Cuando se afirma que el Estado es soberano, se quiere decir que el más alto poder decisorio corresponde al Estado como corporación y en manera alguna a un sujeto individual. De conformidad con estas ideas, el Estado es concebido como una unidad de voluntad, resultante de una pluralidad de voluntades, no subordinada a ninguna otra unidad política decisoria superior."<sup>75</sup>

"El representante democrático posee un poder de decisión propio, consecuencia necesaria del concepto mismo de representación; pero, en oposición con el representante soberano, el democrático tiene que ejercer su representación, no sólo dentro del marco de la constitución, sino, además, de conformidad con la interpretación constitucional que formule la voluntad générale."<sup>76</sup>

"El ejercicio de la representación magisterial, lo mismo en el sistema parlamentario que en cualquiera otro, debe concebirse, en su duración y aún en sus decisiones independientes, como una institución subordinada al pueblo. En la democracia

---

<sup>74</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 159.

<sup>75</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 164

<sup>76</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 166 y 167.

contemporánea, la subordinación jurídica de los representantes ha alcanzado un grado altísimo, que nos obliga a hablar de la supremacía del pueblo como unidad sobre el pueblo como pluralidad. De esta manera, queda excluida cualquier forma de soberanía de los órganos estatales y, al mismo tiempo, quedan identificadas la soberanía del pueblo y la soberanía del Estado...

Resumiendo: tanto en el Estado democrático como en el monárquico, únicamente podemos alcanzar un sujeto adecuado y utilizable de la soberanía y un concepto correcto del Estado, si concebimos a la voluntad generalé como algo real y presente, unificada en un instancia representativa; sólo otorgando a la voluntad generalé las dos características de realidad y presencia, puede entenderse la naturaleza representativa de una instancia y de los representantes." <sup>77</sup>

"La soberanía es la cualidad de la independencia absoluta de una unidad de voluntad frente a cualquiera otra voluntad decisoria universal efectiva. Este concepto, en su aspecto positivo, significa que la unidad de voluntad a la que corresponde la soberanía es la unidad decisoria universal suprema dentro del orden de poder de que se trate." <sup>78</sup>

"El Estado toma para sí el monopolio de la coacción física. Este monopolio es el hecho mismo en el que está enraizada la soberanía del estado; y lo cierto es que sin la comprensión cabal del fenómeno no es posible entender con exactitud la verdadera

---

<sup>77</sup> Heller Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 168.

<sup>78</sup> Heller Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 197.

naturaleza del estado, ya que solamente la idea de soberanía permite explicar la cualidad que pertenece al estado moderno de constituir, dentro de un territorio determinado, la unidad decisoria universal... la soberanía debe buscarse menos en los hechos reales cuanto en la posibilidad de imponer, no sólo a los miembros del Estado, sino a todos los habitantes del territorio, una decisión definitiva y efectiva, siempre que se trate de cuestiones que afecten a la cooperación social, y de hacerlo aún en contra del derecho, en los casos de necesidad. La unidad de la decisión territorial es, en esencia, la unidad dialéctica de la pluralidad de los actos sociales ocurridos dentro del territorio estatal, o expresado en otros términos, es la expresión de las relaciones reales de poder."<sup>79</sup>

"El soberano decide sobre la multitud imprevisible de conflictos, en primer término, con ayuda de las normas jurídicas constitucionales: en la democracia decide el pueblo por resoluciones directas o al través de sus representantes, en tanto en la autocracia decide la instancia autocrática. Todas las instancias estatales están destinadas y tienen el deber de resolver los conflictos que se susciten con apoyo en las normas jurídicas supremas."<sup>80</sup>

La concepción del derecho internacional que no tome como punto de partida la existencia de una pluralidad de unidades de voluntades soberanas, está de antemano y necesariamente destinada al fracaso. El derecho internacional existe únicamente en la medida en que, por lo menos, están presentes dos unidades territoriales decisorias universales y efectivas. Un derecho Internacional sin Estados soberanos es impensable.

---

<sup>79</sup> Heller Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 204.

<sup>80</sup> Heller Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 205.

Una unidad decisoria planetaria, universal y efectiva, transformaría al Derecho Internacional en derecho estatal y sería soberana en el más eminente sentido de la palabra.

El maestro Hermann Heller adopta como principio de investigación la tesis de que el Estado es soberano; esta fórmula significa que el Estado es una unidad territorial decisoria universal y efectiva, tanto en su interior como hacia el exterior.<sup>81</sup>

"La soberanía del Estado es un fenómeno político-jurídico y en manera alguna un puro fenómeno de la naturaleza. Esta afirmación significa... que la soberanía es una relación entre una unidad de voluntad y el derecho positivo y, por la otra y negativamente, que la idea de soberanía no hace referencia a relación alguna entre la unidad de voluntad y otras normas o fuerzas sociales...

La idea de soberanía, entendida como la universalidad de la decisión para un territorio, permite comprender fácilmente que el concepto jurídico-político de supremo de ninguna manera quiere decir único."<sup>82</sup>

"El principio de la soberanía del Estado se conserva en el derecho internacional, en primer término, porque no existe ni puede existir una norma jurídico-positiva internacional capaz de decidir sobre el ser o no ser del Estado. Además, antes de que exista una sola norma de derecho internacional tienen que existir, por lo menos, dos estados. La norma

---

<sup>81</sup> Cfr. Heller Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 225.

<sup>82</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 226.

jurídica internacional, individualizada por la voluntad común de los dos Estados, puede únicamente persistir a condición de que los dos Estados subsistan con su carácter de unidades decisorias universales e independientes el uno del otro. En consecuencia, la norma jurídica internacional positiva tiene como presupuesto inquebrantable la soberanía de los estados... Pero si el cumplimiento de la norma jurídica internacional pusiera en peligro la existencia misma de alguno de los estados, no existe en el mundo jurídico, ni podría postularse una sola norma que pudiera servir de base para decidir justificadamente, en contra de la voluntad del estado en peligro, acerca de su existencia.<sup>83</sup>

"Sin el concepto de soberanía no pueden construirse ni la positividad del Derecho ni el concepto de sujeto de Derecho Internacional. Son únicamente las unidades territoriales decisorias las que alcanzan la categoría de sujetos de Derecho Internacional. Sin duda, existen algunas excepciones, pero, al igual que en todos los ramos del saber, también en nuestro problema la excepción justifica la regla, particularmente si, y de conformidad con la idea correcta de lo que es y debe ser el sujeto de Derecho Internacional, por tal entendemos, no sólo al titular, sino también al creador de derechos y obligaciones."<sup>84</sup>

Por lo anterior tenemos que "la soberanía es la cualidad de una unidad territorial de decisión y acción, en virtud de la cual y en defensa del mismo orden jurídico, se afirma de manera absoluta, en los casos de necesidad, aún en contra del derecho."<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 228.

<sup>84</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 261.

<sup>85</sup> Heller, Hermann. *La soberanía*. Op. cit., p. 289.

## 1.5.1 DIVERSAS TEORÍAS RELATIVAS A LA SOBERANÍA.

### 1.5.1.1 JUAN BODINO

En su obra *Los seis libros de la República*, Bodino ofrece las primeras definiciones modernas de la república y de la soberanía, asimismo, reafirma la independencia absoluta y perpetua del poder temporal de la república, con esta declaración, los pueblos, principados y repúblicas cobraron conciencia definitiva de su independencia, y su poder político, el pueblo, una aristocracia o un rey, hicieron gala de su libertad. Otro aspecto característico de su obra es que en ella sostiene que el poder político sólo puede predicarse de un ser vivo dotado de una voluntad real.<sup>86</sup>

Partiendo de que la soberanía para Bodino es el poder absoluto y perpetuo de una república y ésta la define como el "recto gobierno de varias familias, y de lo que les es común, con poder soberano, es preciso ahora aclarar lo que significa poder soberano... Este poder es perpetuo, puesto que puede ocurrir que se conceda poder absoluto a uno o a varios por tiempo determinado, los cuales, una vez transcurrido éste, no son más que súbditos. Por tanto, no puede llamárseles príncipes soberanos cuando ostentan tal poder, ya que sólo son custodios o depositarios, hasta que place al pueblo o al príncipe revocarlos... Por esta razón, la ley manda que el gobernador del país, o el lugarteniente del príncipe, devuelva, una vez que su plazo ha expirado, el poder, puesto que sólo es su depositario y custodio..."<sup>87</sup>

<sup>86</sup> Cfr. De la Cueva, Mario. *La idea del Estado*. Ed. FCE/UNAM, México 1994, 4ª ed., p. 68.

<sup>87</sup> Bodin, Jean. *Los seis libros de la República*. Ed. Tecnos, España 1997, 3ª ed., pp 47, 48.

Por lo que la soberanía no es limitada, ni en poder, ni en responsabilidad, ni en tiempo. Para Bodino el principal atributo de la soberanía (o del príncipe soberano) es el de expedir y derogar leyes sin contar con el consentimiento ni la opinión de nadie, pues de lo contrario sería un súbdito y no un soberano; es decir, el soberano es *legibus solutus*. Dicho atributo implica a la vez otros como el de declarar la guerra o hacer la paz, conocer en última instancia de los juicios de los magistrados, instituir o destituir los oficiales más importantes, gravar o eximir a los súbditos con cargas y subsidios, etcétera, siempre y cuando dicho poder se reciba sólo de Dios porque si se lo otorga alguien más se es súbdito.

Respecto a "la palabra *perpetua* se ha de entender por la vida de quien tiene el poder. Cuando el magistrado soberano por sólo un año o por tiempo limitado y predeterminado continúa en el ejercicio del poder que se le dio, necesariamente ha de ser o por mutuo acuerdo o por fuerza. Si es por fuerza se llama tiranía; no obstante, el tirano es soberano, del mismo modo que la posesión violenta del ladrón es posesión verdadera y natural, aunque vaya contra la ley y su anterior titular haya sido despojado. Pero si el magistrado continúa en el ejercicio del poder soberano por mutuo consentimiento, sostengo que no es príncipe soberano pues lo ejerce por tolerancia; mucho menos lo será si se trata de tiempo indeterminado, porque, en tal caso, lo ejerce por comisión precaria..."<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> Bodin, Jean. *Los seis libros de la República*. Op. cit., p. 50.

"Examinemos ahora la otra parte de nuestra definición y veamos que significan las palabras poder absoluto. El pueblo o los señores de una república pueden conferir pura y simplemente el poder soberano y perpetuo a alguien para disponer de sus bienes, de sus personas y de todo el estado a su placer, así como de su sucesión, del mismo modo que el propietario puede donar sus bienes pura y simplemente, sin otra causa que su liberalidad, lo que constituye la verdadera donación...

Así, la soberanía dada a un príncipe con cargas y condiciones no constituye propiamente soberanía, ni poder absoluto, salvo si las condiciones impuestas al nombrar al príncipe derivan de las leyes divina o natural."<sup>89</sup>

Por lo que "se puede concluir que sólo es absolutamente soberano quien no depende en nada de otro, ya que el vasallo respecto a no importa qué feudo, aunque sea emperador o papa, debe servicio personal en virtud del feudo que tiene..."<sup>90</sup>

Cabe señalar que no estamos de acuerdo con la postura de Bodino en lo que respecta al titular de la soberanía encarnada en un hombre, en el sentido de que sea un soberano absoluto, entendido éste como aquél que gobierna sin pedir opinión a nadie una vez que se le ha conferido el poder, pues consideramos que un pueblo no debe estar sometido a la voluntad de una persona o grupo de personas y aún cuando éste haya delegado su soberanía tiene derecho a que se le rindan cuentas respecto al ejercicio de la misma tal como ha quedado asentado en los años de 1700 por los enciclopedistas.

---

<sup>89</sup> Bodin, Jean. *Los seis libros de la República*. Op. cit., p 51.

<sup>90</sup> Bodin, Jean. *Los seis libros de la República*. Op. cit., p. 70

### 1.5.1.2 THOMAS HOBBS

Nació en Westport, Inglaterra en 1588. En su obra *El Leviatan*, Hobbes describe el estado de naturaleza presocial en donde la condición del hombre es la guerra de todos contra todos, en la que cada uno está gobernado por su propia razón y siendo así no puede haber seguridad para nadie.

"De aquí resulta un precepto o regla general de la razón, en virtud de la cual, cada hombre debe esforzarse por la paz, mientras tiene la esperanza de lograrla; y cuando no puede obtenerla, debe buscar y utilizar todas las ayudas y ventajas de la guerra... De esta ley fundamental de naturaleza, se deriva la segunda ley: que uno acceda si los demás consienten también -mientras se considere necesario para la paz y defensa de sí mismo- a renunciar a este derecho y a satisfacer con la misma libertad que les sea concedida a los demás con respecto a él mismo."<sup>91</sup>

Cada persona renuncia a una parte de su libertad, es decir, la restringe para poder salvaguardar la seguridad en su persona y bienes, logrando con ello el respeto de los derechos de todos. Dicha renuncia es a favor de alguien y así tenemos dos formas mediante las cuales el hombre puede abandonar su derecho: por transferencia, cuando desea que el beneficio recaiga en una o en varias personas determinadas; o por simple renunciación, cuando a la persona no le importa a quien pueda beneficiar con tal acto. Siendo así, menciona Hobbes "se está OBLIGADO o LIGADO a no impedir el beneficio resultante a aquel a quien se concede o abandona el derecho. Debe aquél, y es su deber,

---

<sup>91</sup> Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Ed. Publicaciones Cruz O:S:A., México 1981. 1ª ed., p. 14.

no hacer nulo por su voluntad este acto."<sup>92</sup> Ya que cuando alguien transfiere su derecho, o renuncia a él, lo hace en consideración a cierto derecho que recíprocamente le ha sido transferido o por algún otro bien que de ello espera.

A esta transferencia mutua de derechos se le llama Contrato.

"Dícese que un Estado ha sido instituido cuando una multitud de hombres convienen y pactan, cada uno con cada uno, que a cierto hombre o asamblea de hombres se le otorgará por mayoría, el derecho de representar a la persona de todos, es decir, de ser su representante. Cada uno de ellos, tanto los que han votado en pro como los que han votado en contra, debe autorizar todas las acciones y juicios de ese hombre o asamblea de hombres, como si fueran suyos propios, con el objeto de vivir apaciblemente entre sí y ser protegidos contra otros hombres.

De esta institución de un Estado derivan todos los derechos y facultades de aquel o de aquellos a quienes se confiere el poder soberano por el consentimiento del pueblo reunido... Quienes acaban de instituir un Estado y quedan, por ello, obligados a considerar como propias las acciones y juicios de uno, no pueden legalmente hacer un pacto nuevo para obedecer a otro, en cualquiera cosa, sin su permiso. También, quienes son súbditos de un monarca no pueden sin su aquiescencia renunciar a la monarquía y retornar a la confusión de una multitud disgregada; ni transferir su personalidad de quien la sustenta a otro hombre o a otra asamblea de hombres, porque están obligados cada uno respecto de cada uno, a considerar como propio y ser reputados como autores de

---

<sup>92</sup> Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Op. cit. p. 15.

todo aquello que pueda hacer y considere adecuado llevar a cabo quien es, a la sazón, su soberano."<sup>93</sup>

Hobbes trata en su obra el tema del poder político y lo deposita en un rey o en una asamblea, considerando dicho depósito como la única garantía posible para asegurar la estabilidad y la paz social. Se basa en un principio de representatividad puesto que los hombres convienen por mayoría que a cierto hombre o asamblea de hombres se les otorgue el derecho de representar a la persona de todos, entendiéndose que todos los actos realizados por ese hombre o asamblea de hombres son autorizados por todos y así se considera a cada persona como autora de los actos que realice su soberano.

"como el derecho de representar la persona de todos se otorga a quien todos constituyen como soberano, solamente por pacto de uno con otro, y no del soberano con cada uno de ellos, no puede existir quebrantamiento de pacto por parte del soberano y, en consecuencia, ninguno de sus súbditos, fundándose en una infracción, puede ser liberado de su sumisión. Que quien es erigido en soberano no efectúa pacto por anticipado con sus súbditos, es manifiesto porque o bien debería hacerlo con la multitud entera como parte del pacto, o bien haría un pacto singular con cada persona..."<sup>94</sup>

"...como cada súbdito es autor de todos los actos y juicios del soberano instituido, resulta que cualquiera cosa que el soberano haga no puede constituir injuria para ninguno de sus

---

<sup>93</sup> Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Op. cit. p. 23

<sup>94</sup> Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Op. cit. p. 24.

súbditos, ni debe ser acusado de injusticia por ninguno de ellos. En efecto, quien hace una cosa por autorización de otro, no comete injuria alguna contra aquel por cuya autorización actúa. En virtud de la institución de un Estado, cada particular es autor de todo cuanto hace el soberano."<sup>95</sup>

Al mencionar que cada particular realiza actos suyos a través del soberano entonces este último no puede ser acusado de injusticia por ningún particular, pues está autorizado para realizar cualquier cosa con tal de alcanzar la paz y la armonía.

Como el fin del Estado "es la paz y la defensa de todos, y como quien tiene derecho al fin lo tiene también a los medios, corresponde de derecho a cualquier hombre o asamblea que tiene la soberanía, ser juez a un mismo tiempo de los medios de paz y de defensa y juzgar también acerca de los obstáculos e impedimentos que se oponen a los mismos, así como hacer cualquier cosa que considere necesario, aun por anticipado, para conservar la paz y la seguridad, evitando la discordia en el propio país y la hostilidad del extranjero, o cuando la paz y la seguridad se han perdido, para la recuperación de la misma."<sup>96</sup>

Hobbes considera que son inherentes a la soberanía y por ende al soberano las facultades de prescribir normas para lograr la convivencia de los hombres así como el

<sup>95</sup> Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Op. cit. supra p. 26.

<sup>96</sup> Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Op. cit., infra p. 26.

derecho de judicatura, es decir, de oír y decidir todas las controversias que puedan surgir respecto a la ley; el derecho de hacer guerra y paz con otras naciones y Estados, cuánto dinero se ha de recaudar de los súbditos para sufragar los gastos consiguientes, así como la designación de todos los consejeros, ministros, magistrados y funcionarios, tanto en la paz como en la guerra; castigar con penas corporales o pecuniarias, o con la ignominia, a cualquier súbdito, de acuerdo con la ley que él previamente estableció; o si no existe ley, de acuerdo con lo que el soberano considere más conducente para estimular a los hombres a que sirvan al Estado, o para apartarlos de cualquier acto contrario al mismo.<sup>97</sup>

Para Hobbes los derechos esenciales que posee un soberano son: "el poder de acuñar moneda, de disponer del patrimonio y de las personas de los infantes herederos; de tener opción de compra en los mercados, y todas las demás prerrogativas estatutarias, pueden ser transferidas por el soberano, y quedar, no obstante, retenido el poder de proteger a sus súbditos".<sup>98</sup>

### 1.5.1.3 JUAN JACOBO ROUSSEAU

Juan Jacobo Rousseau nació en Ginebra, Suiza en 1712. En su obra *El contrato social* o *Principios de Derecho Político*, establece que la soberanía reside en la voluntad general, es decir, en el pueblo.

---

<sup>97</sup> Cfr. Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Op. cit., pp. 27 y 28.

<sup>98</sup> Hobbes, Thomas. *Del LEVIATAN*. Op. cit., p. 29.

"Antes de examinar el acto por el cual el pueblo elige un rey, sería conveniente estudiar el acto por el cual un pueblo se constituye en tal, porque siendo este acto necesariamente anterior al otro, es el verdadero fundamento de la sociedad."<sup>99</sup>

"Supongo a los hombres llegados al punto en que los obstáculos que impiden su conservación en el estado natural, superan las fuerzas que cada individuo puede emplear para mantenerse en él. Entonces este estado primitivo no puede subsistir, y el género humano perecería si no cambiaba su manera de ser.

Ahora bien, como los hombres no pueden engendrar nuevas fuerzas, sino solamente unir y dirigir las que existen, no tienen otro medio de conservación que el de formar por agregación una suma de fuerzas capaz de sobrepujar la resistencia, de ponerlas en juego con un solo fin y de hacerlas obrar unidas y de conformidad.

Esta suma de fuerzas no puede nacer sino del concurso de muchos; pero, constituyendo la fuerza y la libertad de cada hombre los principales instrumentos para su conservación, ¿cómo podría comprometerlos sin perjudicarse y sin descuidar las obligaciones que tiene para consigo mismo?. Esta dificultad, concretándola a mi objeto, puede enunciarse en los siguientes términos:

---

<sup>99</sup> Rousseau, Juan Jacobo. *El Contrario Social o Principios de Derecho Político*. Ed. Porrúa, México 1974, 3ª ed., p. 8

"Encontrar una forma de asociación que defienda y proteja con la fuerza común la persona y los bienes de cada asociado, y por la cual cada uno, uniéndose a todos, no obedezca sino a sí mismo y permanezca tan libre como antes". Tal es el problema fundamental cuya solución da el Contrato Social.

Las cláusulas de este contrato están de tal suerte determinadas por la naturaleza del acto, que la menor modificación las haría inútiles y sin efecto; de manera, que, aunque no hayan sido jamás formalmente enunciadas, son en todas partes las mismas y han sido en todas partes tácitamente reconocidas y admitidas, hasta tanto que, violado el pacto social, cada cual recobra sus primitivos derechos y recupera su libertad natural, al perder la convencional por la cual había renunciado a la primera.

Estas cláusulas, bien estudiadas, se reducen a una sola, a saber: la enajenación total de cada asociado con todos sus derechos a la comunidad entera, porque, primeramente, dándose por completo cada uno de los asociados, la condición es igual para todos; y siendo igual, ninguno tiene interés en hacerla onerosa para los demás...

En fin, dándose cada individuo a todos no se da a nadie, y como no hay un asociado sobre el cual no se adquiriera el mismo derecho que se cede, se gana la equivalencia de todo lo que se pierde y mayor fuerza para conservar lo que se tiene." <sup>100</sup>

---

<sup>100</sup> Rousseau, Juan Jacobo. *El Contrato Social o Principios de Derecho Político*. Op. cit., p. 9

"El acto de asociación implica un compromiso recíproco del público con los particulares y que, cada individuo, contratando, por decirlo así, consigo mismo, se haya obligado bajo una doble relación, a saber: como miembro del soberano para con los particulares y como miembro del Estado para con el soberano.

La deliberación pública, que puede obligar a todos los súbditos para con el soberano a causa de las dos diferentes relaciones bajo las cuales cada uno de ellos es considerado, no puede por la razón contraria, obligar al soberano para consigo, siendo por consiguiente contrario a la naturaleza del cuerpo político que el soberano se imponga una ley que no puede ser por él quebrantada. No pudiendo considerarse sino bajo una sola relación, está en el caso de un particular que contrata consigo mismo; por lo cual se ve que no hay ni puede haber ninguna especie de ley fundamental obligatoria para el cuerpo del pueblo, ni aun el mismo contrato social. Esto no significa que este cuerpo no pueda perfectamente comprometerse con otros, en cuanto no deroguen el contrato, pues con relación al extranjero, conviértese en un ser simple, en un individuo.

Pero derivando el cuerpo político o el soberano su existencia únicamente de la legitimidad del contrato, no puede jamás obligarse, ni aun con los otros, a nada que derogue ese acto primitivo, tal como enajenar una parte de sí mismo o someterse a otro soberano. Violar el acto por el cual existe, sería aniquilarse, y lo que es nada, no produce nada...

Además, estando formado el cuerpo soberano por los particulares, no tienen ni puede tener interés contrario al de ellos; por consecuencia, la soberanía no tiene necesidad de dar ninguna garantía a los súbditos, porque es imposible que el cuerpo quiera perjudicar a todos sus miembros... El soberano, por la sola razón de serlo, es siempre lo que debe ser...

Cada individuo puede, como hombre, tener una voluntad contraria o desigual a la voluntad general que posee como ciudadano: su interés particular puede aconsejarle de manera completamente distinta de la que le indica el interés común; su existencia absoluta y naturalmente independiente puede colocarle en oposición abierta con lo que debe a la causa común como contribución gratuita, cuya pérdida sería menos perjudicial a los otros que oneroso el pago para él, y considerando la persona moral que constituye el Estado como un ente de razón -puesto que éste no es un hombre-, gozaría de los derechos del ciudadano sin querer cumplir o llenar los deberes de súbdito, injusticia cuyo progreso causaría la ruina del cuerpo político.

A fin de que este pacto social no sea, pues, una vana fórmula, él encierra tácitamente el compromiso, que por sí solo puede dar fuerza a los otros, de que, cualquiera que rehuse obedecer a la voluntad general, será obligado a ello por todo el cuerpo; lo cual no significa otra cosa sino que se le obligará a ser libre, pues tal es la condición que, otorgando cada ciudadano a la patria, le garantiza de toda dependencia personal, condición que constituye el artificio y el juego del mecanismo político y que es la única

que legitima las obligaciones civiles, las cuales, sin ella, serían absurdas, tiránicas y quedarían expuestas a los mayores abusos." <sup>101</sup>

"La primera y más importante consecuencia de los principios establecidos, es la de que la voluntad general puede únicamente dirigir las fuerzas del Estado de acuerdo con los fines de su institución, que es el bien común; pues si la oposición de los intereses particulares ha hecho necesario el establecimiento de sociedades, la conformidad de esos mismos intereses es lo que ha hecho posible su existencia. Lo que hay de común en esos intereses es lo que constituye el vínculo social, porque si no hubiera un punto en el que todos concordasen, ninguna sociedad podría existir.

Afirmo, pues, que no siendo la soberanía sino el ejercicio de la voluntad general, jamás deberá enajenarse, y que el soberano, que no es más que un ser colectivo, no puede ser representado sino por él mismo: el poder se transmite, pero no la voluntad." <sup>102</sup>

No teniendo la autoridad soberana otra fuerza que la del poder legislativo, no obra si no por medio de las leyes, y siendo éstas actos auténticos de la voluntad general, el soberano sólo puede actuar cuando el pueblo está reunido.

---

<sup>101</sup> Rousseau, Juan Jacobo. *El Contrato Social o Principios de Derecho Político*. Op. cit., p. 10 y 11.

<sup>102</sup> Rousseau, Juan Jacobo. *El Contrato Social o Principios de Derecho Político*. Op. cit., p. 14.

No basta que el pueblo reunido haya fijado la constitución del Estado sancionando un cuerpo de leyes, ni que haya establecido un gobierno perpetuo, ni provisto una vez por todas a la elección de magistrados.

Desde el instante en que se reúne el pueblo legítimamente en cuerpo soberano, cesa toda jurisdicción del gobierno; el poder ejecutivo queda en suspenso y la persona del último ciudadano es tan sagrada e inviolable como la del primer magistrado, porque ante el representado desaparece el representante.

El entibiamiento del amor patrio, la actividad del interés privado, la inmensidad de los Estados, las conquistas, el abuso del gobierno, han abierto el camino para el envío de diputados o representantes del pueblo a las asambleas de la nación.

La soberanía no puede ser representada por la misma razón de ser inalienable; consiste esencialmente en la voluntad general y la voluntad no se representa: es una o es otra. Los diputados del pueblo, pues, no son ni pueden ser sus representantes, son únicamente sus comisarios y no pueden resolver nada definitivamente. Toda ley que el pueblo en persona no ratifica es nula.

La idea de los representantes es moderna; nos viene del gobierno feudal, bajo cuyo sistema la especie humana se degrada y el hombre se deshonra. En las antiguas repúblicas, y aun en las monarquías, jamás el pueblo tuvo representantes.<sup>103</sup>

---

<sup>103</sup> Cfr. Rousseau, Juan Jacobo. *El Contrato Social o Principios de Derecho Político*. Op. cit. pp. 48 a 52.

### 1.5.2 POTESTAD DEL ESTADO

La potestad es el dominio, poder, jurisdicción o la facultad que tiene el Estado sobre el pueblo.

El pueblo tiene soberanía y el Estado potestad en los términos del pacto social (Constitución Política).

"La soberanía de los pueblos, como la potestad soberana de los Estados no puede ser ni desdoblada en poderes diversos, ni compartida. Mientras exista el Estado y los pueblos, sus soberanías, originarias en éstos y delegadas para el ejercicio, dentro de sus funciones en aquél, habrá un Derecho positivo personificado en la última instancia de decisión política: pueblo soberano y su delegación institucional en los términos del marco constitucional."<sup>104</sup>

"La soberanía se convierte en la pretensión del gobernante para exigir sumisión a sus súbditos. ¿En nombre de qué? La *auctoritas* es la propia *majestas* y esta equivale a la suma potestad del titular del Estado, monarca absoluto para exigir el acatamiento en favor de su persona."<sup>105</sup>

"La civilización latina de Occidente necesitaba de la unidad estatal que recogía la historia de pasadas grandezas, con su *majestas*, *auctoritas* y *potestas*... Al surgir la monarquía absoluta, antecedente inmediato del Estado moderno, la potestad suprema

---

<sup>104</sup> Arnaiz, Amigo Aurora, *Estructura del Estado*. Op. cit., p. 296.

<sup>105</sup> Arnaiz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Ed. Miguel Porrúa, México 1981, 2ª ed., p. 20.

política queda enmarcada en el representante de la nación. Precisamente la supervivencia de esta forma de gobierno se encuentra en la actualidad en los regímenes presidencialistas, su último girón. En ellos las garantías constitucionales de la democracia indirecta, son de hecho, recortadas al máximo. Por el contrario el régimen parlamentario, de gloriosa tradición europea, es el portavoz genuino de la democracia indirecta, que opera con el régimen del mandato político. Las atribuciones a los altos mandatarios son precisas y concretas. El específico control político y administrativo funciona libremente sobre los gobernantes. Es el fundamento primero de la democracia que alcanza su expresión en la facultad indelegable del pueblo de revisar la actuación de los gobernantes." <sup>106</sup>

"La soberanía no es ya aquella potestad de defensa frente a la arbitrariedad del interior, tal como la represión del intento de hegemonía de los poderes políticos privados, ni la sola atribución para repeler la ofensiva del exterior... La soberanía delegada no es cualidad inherente al jefe del Estado, sino del Estado como entidad suprema política que actúa conforme a los límites conferidos... La actuación del Estado es soberana cuando refleja la voluntad del pueblo." <sup>107</sup>

"Existen en el Estado tres presupuestos necesarios: pueblo, principio jurídico y fines intrínsecos de la comunidad política. Si se tiene en cuenta que constituido el Estado con

---

<sup>106</sup> Amaiz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., pp. 22 y 23.

<sup>107</sup> Amaiz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., p. 23.

sus elementos esenciales: poder, territorio y fines específicos de la institución estatal, tiene aquél como función básica la de crear el derecho positivo, deberá entenderse por soberanía la facultad de crear, fijar y ejecutar el derecho a través de los tres sistemas de competencia de un Estado: poder legislativo, judicial y ejecutivo. La soberanía delegada del Estado es, pues, potestad conferida." <sup>108</sup>

"El pueblo soberano, reunido en cuerpo consultivo y decisivo, crea los poderes, las instituciones, las facultades y las autoridades de un Estado. Las obligaciones y derechos del Estado los son del pueblo..." <sup>109</sup>

Es de suma importancia que el pueblo de un Estado conozca de su poder soberano su ignorancia o desconocimiento transforma a las instituciones estatales (autoridades) en poderes constituyentes, equivocadamente, y hace inestables las actuaciones políticas pudiendo ocasionar que el desorden impere sobre el orden.

"El pueblo soberano queda sujeto a la ley del Estado, en el acatamiento incesantemente renovado, como persona humana. Igualmente sucede a los gobernantes y funcionarios públicos. El pueblo tiene soberanía, el gobernante posee autoridad, y el Estado es dueño de la potestad. La potestad del Estado, como entidad, es abstracta y determinada. La soberanía es concreta y limitada por los principios generales del

---

<sup>108</sup> Arnaiz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit. p. infra 23 y 24.

<sup>109</sup> Arnaiz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., p. 30.

derecho, mientras coincidan los términos de legalidad y legitimidad en los acuerdos del soberano...

La potestad del Estado está, pues, limitada por el poder del soberano (pueblo).

Siendo soberano aquel que dispone de la facultad de decidir en última instancia, en la esfera internacional, los acuerdos entre los Estados están sujetos a los compromisos contraídos, y a la incapacidad de revisión por los pueblos de los Estados firmantes, durante el término de vigencia del tratado, salvo caso de impedimento o fuerza mayor."<sup>110</sup>

"El pueblo tiene soberanía, en tanto posee poder originario. El Estado tiene potestad o poder de actuación en orden a las facultades y funciones conferidas por el soberano. Sus atribuciones como potestad y poder son delegadas. Si el hombre es social por naturaleza, y si necesariamente ha de vivir en sociedad, la atribución de la soberanía popular, es cualidad constitutiva con la existencia del concepto pueblo. Políticamente considerado el problema, un pueblo existe en tanto es soberano. "<sup>111</sup>

"La autoridad, el derecho y la institución estatal son los tres elementos que posibilitan el ser social. Estos elementos deben su existencia al reconocimiento del titular de la soberanía: el pueblo, presupuesto del Estado... Cualquier organismo social manifestado

---

<sup>110</sup> Arnaiz. Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., p. 70.

<sup>111</sup> Arnaiz. Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., p. 71.

en el poder, se deriva de la potestad del Estado. La soberanía del pueblo es auctoritas. La potestad del Estado es la atribución del poder de mando conferido para la realización de la tabla de valores individuales y sociales..."<sup>112</sup>

"El Estado se organiza en orden a las atribuciones conferidas por el titular de la soberanía. Su Potestas equivale a atribución. Autoridades, gobernantes, normas jurídicas e instituciones sociales son elementos constituidos por el titular de la soberanía; aquéllos actúan y son organizados a través del sistema de competencias erróneamente denominado división de poderes."<sup>113</sup>

"El Estado carece de autodeterminación, autoobligación y autolimitación. Pues es un ente abstracto, como la nación. Lo tangible de estos caracteres pertenece al pueblo soberano, como presupuesto del Estado y único Poder Constituyente con atribución soberana de Auctoritas y Potestad. El Estado, síntesis unitaria y suprema de las manifestaciones políticas de un pueblo, es el ente abstracto a través del cual actúa el soberano."<sup>114</sup>

De lo anterior tenemos que el pueblo es el titular de la soberanía y el Estado tiene poder de actuación de acuerdo a las facultades y funciones conferidas por el soberano. Así sabemos que el pueblo tiene soberanía y el Estado potestad.

---

<sup>112</sup> Amaíz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., p. 73.

<sup>113</sup> Amaíz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., p. 75.

<sup>114</sup> Amaíz, Amigo Aurora. *Soberanía y Potestad*. Op. cit., p. 76.

Es el pueblo quien a través de su voluntad general crea las instituciones, las facultades y las autoridades, el Estado posee potestad o sea, las facultades y atribuciones conferidas por el pueblo a través de las normas. Así, la actuación del Estado es soberana cuando refleja la voluntad del pueblo, por lo que cuando el Estado posee potestad dispone de la facultad para decidir en el ámbito internacional. La potestad del Estado, solo esta limitada por el poder del soberano, es decir, el pueblo.

## 1.6 GLOBALIZACIÓN

"El sistema político global abarca un conjunto especial de relaciones referidas a una escala de problemas determinados, incluidos en el logro o búsqueda organizada de actuación colectiva en el nivel global, entraña la gestión de un conjunto de relaciones ubicado en las coyunturas entre un líder y los que pretenden sustituirlo; así, las potencias mundiales son las que dan forma a la interacción de la política global al determinar las condiciones del orden en tal sistema. Para tal fin, preparan y sostienen alianzas, y mantienen su presencia en todos los sitios del mundo, con frecuencia reúnen fuerzas de índole global. Sus acciones y reacciones fijan el estado de la política a nivel global. El sistema universal se dirige hacia la compresión de los arreglos de la sociedad mundial. Permite analizar los vínculos entre las relaciones internacionales y los arreglos a nivel regional, nacional y local." <sup>115</sup>

---

<sup>115</sup> González, González Ma. de la Luz. *Lineamientos de Teoría Política*. Ed. Mc Graw Hill, 1º ed., México 2000, p. 158.

En este orden de ideas la transformación del sistema internacional plantea nuevos retos para los Estados ya que la apertura de los mercados y el desarrollo del proceso tecnológico ha acelerado las transacciones globales de capital, trabajo, información y conocimiento.

Razón por la que el término globalización tiene connotaciones distintas, una de ellas guarda relación con los asuntos económicos, y se refiere a la integración, a un mercado global, de las actividades productivas que tienen lugar en el territorio de los distintos Estados nacionales.<sup>116</sup>

En términos generales el proceso de globalización se ha convertido en el marco de referencia de la evolución de las sociedades, independientemente de su nivel de desarrollo y de su grado de inserción en la economía mundial es decir, no podemos ignorar los efectos de la globalización en el desarrollo de alianzas empresariales y en la aparición de múltiples grupos de interés privados, de la más diversa índole que rebasan las fronteras, y por ende influyen en el acontecer mundial, pero tampoco podemos ignorar que el Estado es y seguirá siendo el principal actor de las relaciones internacionales.<sup>117</sup>

"En ese contexto, debe insistirse en que la soberanía de los Estados no es un concepto anacrónico ni abstracto, superado por la historia. En un mundo caracterizado por las asimetrías y los profundos desequilibrios en las relaciones de poder, la globalización no puede significar pérdida de identidad y mucho menos la imposición de nuevas

---

<sup>116</sup> Cfr. Sepúlveda, Amor Bernardo, Globalización, soberanía e interés nacional, *examen*, AÑO X, No. 119, Septiembre 1999, pp. 42 y 43.

<sup>117</sup> Sepúlveda, Amor Bernardo, Globalización, soberanía e interés nacional, *examen*, AÑO X, No. 119, Septiembre 1999, p. 42

hegemonías".<sup>118</sup> Baste señalar que sin soberanía no hay autodeterminación. "La comunidad internacional comparte de manera creciente valores y principios de organización social. Pero no existen modelos únicos de democracia y de desarrollo, correspondiendo a cada país, de acuerdo con sus circunstancias nacionales y su cultura e historia, definir su evolución institucional. El respeto a la soberanía, y de los derechos que de ella derivan, es prerequisite indispensable para la convivencia civilizada entre las naciones."<sup>119</sup>

"En la medida en que se profundizan las tendencias globalizadoras, se hace cada vez más evidente la existencia de una tensión entre esas tendencias y una interpretación de la soberanía que no toma en cuenta la evolución de la realidad internacional. En este sentido, es fundamental encontrar un equilibrio entre la inevitable inserción de México en el proceso de globalización y la defensa de nuestra capacidad para tomar decisiones y definir libremente nuestro futuro."<sup>120</sup>

En este orden de ideas resulta indispensable recordar que la soberanía es aún el eje que articula el discurso entre las naciones. La realidad nos obliga a admitir que su formulación tradicional resulta insostenible; porque la evidencia empírica se acumula en el sentido de que muchas de las decisiones fundamentales escapan a esa potestad

---

<sup>118</sup> Sepúlveda, Amor Bernardo, Globalización, soberanía e interés nacional, *examen*, AÑO X, No. 119, Septiembre 1999, p. 42

<sup>119</sup> Sepúlveda, Amor Bernardo, Globalización, soberanía e interés nacional, *examen*, AÑO X, No. 119, Septiembre 1999, p. 42

<sup>120</sup> Sepúlveda, Amor Bernardo, Globalización, soberanía e interés nacional, *examen*, AÑO X, No. 119, Septiembre 1999, p. 42.

única. Pero al mismo tiempo, el mundo difícilmente podría funcionar sin este concepto, que resulta un "artificio imprescindible para la convivencia internacional." <sup>121</sup>

Así, la tendencia hacia una cierta uniformidad de las instituciones jurídicas convive con la constante multiplicación de ordenes normativos y culturas jurídicas, esta multiplicación, se debe entre otras cosas a que las culturas jurídicas siempre tienen una dimensión histórica, por lo que la introducción del derecho occidental, incluso mediante la sustitución del orden jurídico tradicional, no implica la desaparición completa de la cultura jurídica anterior, sino que requiere necesariamente de adaptaciones a las circunstancias locales.<sup>122</sup>

Así, "entendemos por globalización el proceso que lleva a la homogeneización de formas de concebir el mundo, creencias, sistemas políticos, sociales y económicos, instituciones, valores, técnicas, costumbres, modas y otros muchos aspectos de la realidad cultural...

Es frecuente que tales procesos se generen como consecuencia de una variada gama de conquistas...

En la actualidad son cada vez más frecuentes las que se describen como "conquistas de mercados" que tienen como objetivo difundir el uso de determinados productos. Las modernas tecnologías de la comunicación -la radio, la prensa, la televisión y más recientemente el internet- propician sobremanera la penetración de ideas e imágenes

---

<sup>121</sup> Cfr. López, Ayllón Sergio, López Ayllón, Sergio, *Las transformaciones del sistema jurídico y los significados sociales del Derecho en México*, Op. cit., p.53.

<sup>122</sup> Cfr. López, Ayllón Sergio, López Ayllón, Sergio, *Las transformaciones del sistema jurídico y los significados sociales del Derecho en México*, Op. cit., p 67.

bienes de consumo que se ofrecen como algo no sólo atractivo sino necesario para el bienestar." <sup>123</sup>

Razón por la cual "la expansión de los mercados o de la "economía de libre mercado" es interpretada por los políticos occidentales o los economistas neoclásicos como una política adecuada para producir cambios positivos en la economía, propagar la democracia, reducir la pobreza, promover la acumulación de capital y bienestar y llevar al crecimiento económico rápido."<sup>124</sup>

La globalización plantea nuevas exigencias a las sociedades nacionales, a los Estados y a la política ya que la democracia y el mando político siguen estando organizados preponderantemente a nivel nacional, y paralelamente los fenómenos transfronterizos y los problemas mundiales van ganando cada vez mayor importancia, lo que se pone de manifiesto en los siguientes puntos.

Primero: con la globalización de la economía, la tecnología, las comunicaciones y los sistemas de transporte se internacionalizan también los problemas de los diferentes grupos sociales, tales como, criminalidad, narcotráfico y desempleo. Segundo: ante el trasfondo de la globalización y del capitalismo se plantea la cuestión de reconstruir los pilares de los regímenes democráticos de mercado en el contexto mundial. Tercero: aumenta considerablemente la importancia de los problemas transfronterizos y

---

<sup>123</sup> Loón-Portilla, Miguel, Pueblos originarios y globalización. CUADERNOS AMERICANOS. Nueva Época 64, AÑO XI, VOL. 4, julio-agosto 1997, Ed. UNAM, México 1997, p. 12.

<sup>124</sup> Dieter, Evers Hans, La globalización y las dimensiones sociales y culturales de la expansión del mercado, REVISTA MEXICANA DE SOCIOLOGÍA, Ed. Instituto de Investigaciones Sociales. Año LIX/NÚM. 2, abril-junio 1997, p. 5

mundiales.<sup>125</sup> Y obviamente ni los riesgos de las nuevas tecnologías, ni los problemas climáticos o los efectos de fluctuaciones cambiarias de las monedas más importantes sobre "economías nacionales", sectores económicos, empresas individuales, situación de empleo y desarrollo social, puede delimitarse a nivel nacional pero tampoco podemos negar que el Estado como una unidad entre un poder, un territorio y un pueblo, ha funcionado como el eje de articulación del sistema mundial contemporáneo. "El Estado moderno fue una innovadora forma de organización política que nació como respuesta a la crisis de organización espacial y territorial de finales de la edad media, para convertirse después en un modelo con pretensión de universalidad que se extendió al mundo entero y que ahora atraviesa una "crisis" en la que parece agotarse o, al menos, requiere una redefinición en función de los nuevos actores del escenario mundial...

La concepción de un territorio cerrado que corresponde a un espacio de dominación exclusivo, delimitado mediante fronteras geográficas precisas, nace con el Estado moderno y se desarrolla con él. Supone, desde el punto de vista externo, que no puede ejercerse dentro del territorio del Estado autoridad alguna que no derive de su poder de regulación...

Desde el punto de vista del Derecho Internacional, la soberanía del Estado se resuelve al menos en los siguientes aspectos. El primero es la independencia frente a otros poderes externos, es decir, en el territorio de un Estado no pueden ejercerse competencias jurídicas independientes distintas a las del propio Estado. El segundo es la

---

<sup>125</sup> Cfr. Ebert, Stiftung Friedrich, *La globalización y el futuro de la política*, Ed. Centro de estudios para la reforma del Estado, 1ª ed. México 1997, pp. 9 y 10.

plena e igual capacidad para generar obligaciones jurídicas internacionales. Por ello, los Estados gozan de una igualdad teórica de derechos y obligaciones, independientemente de sus diferencias demográficas, económicas o políticas." <sup>126</sup>

"Desde esta perspectiva, la globalización significa sencillamente la aparición de procesos sociales, que se desarrollan fuera de las coordenadas de organización temporal y espacial que conlleva el Estado moderno. Ahora bien, esto no significa la desaparición de este último, pues su organización subsiste y es significativa aún para un número muy importante de procesos sociales." <sup>127</sup>

Por lo antes expuesto, podemos afirmar que la globalización es un dato de la realidad contemporánea, no una ideología pasajera ni una novedad de fin de siglo. Es el nombre que recibe el estado actual del proceso multiseccular de mundialización de los intercambios humanos, comerciales, económicos, culturales y migratorios; intercambios impulsados y sostenidos por las tecnologías de la información y la comunicación que han adquirido una intensidad, una extensión y una velocidad antes desconocida.

Por lo que en esta mundialización, se debe decidir responsablemente, conforme a los intereses de cada sociedad, cómo se debe dar la autodeterminación en la globalización, como lo hacen los gobiernos de los países desarrollados, cuyos Estados no

---

<sup>126</sup> López, Ayllón Sergio, *Las transformaciones del sistema jurídico y los significados sociales del Derecho en México*. Op. cit. pp. 28 a 32.

<sup>127</sup> López, Ayllón Sergio, *Las transformaciones del sistema jurídico y los significados sociales del Derecho en México*. Op. cit. p. 50.

aceptan subordinarse ciegamente a los dictados de esos intereses que se han dado en llamar "los mercados", los cuales no ignoran, pero esto no quiere decir que tengan que someter su soberanía nacional a controles ajenos, ya que sus políticas por el contrario, aspiran a promover la inserción soberana de sus naciones en el proceso de mundialización, apoyándose en las ventajas y las posibilidades que los demás Estados ofrezcan.

Por todo lo antes expuesto, podemos afirmar que, aunque en los círculos del neoliberalismo se argumenta que la soberanía es un concepto obsoleto y que en esta época de grandes asociaciones multinacionales, de convenios de integración económica y política, ha desaparecido, dicho señalamiento no es cierto. La formación de grandes bloques de países y la globalización acelerada no han implicado para los países de mayor desarrollo la renuncia al ejercicio de sus soberanías, pues libremente han decidido sumar sus esfuerzos y construir nuevos espacios económicos y políticos y nuevas instancias de decisión. Libremente han decidido qué transferir al ámbito multinacional y qué reservar para las decisiones internas.<sup>128</sup>

"La globalización, como se ha dicho, puede ser considerada como la etapa actual de un largo proceso histórico que ofrece un conjunto de características novedosas...que tiene su impulso básico en el progreso técnico y, en particular, en la capacidad de éste para

---

<sup>128</sup> Cfr. Zúñiga, Juan A. y Andrea Becerril; Petróleo, Ejército y Educación, pilares de la soberanía. *La Jornada*, Sección: Política, domingo 19 de marzo de 2000, pp. 3 y 4

reducir el costo de mover bienes, servicios, dinero, personas e información. Esta reducción de la distancia económica ha permitido aprovechar las oportunidades de arbitraje existente en los mercados de bienes, servicios y factores, disminuyendo, aunque no eliminado, la importancia de la geografía y la efectividad de las barreras políticas."<sup>129</sup>

---

<sup>129</sup> González. González Ma. de la Luz, *Lineamientos de Teoría Política*, Op. cit., pp. 158 y 159.

## CAPÍTULO 2

### ESQUEMA IMPOSITIVO EN MÉXICO

#### 2.1 NATURALEZA JURIDICA DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para iniciar este tema es importante mencionar que el concepto de potestad tributaria ha recibido diferentes denominaciones pero que en esencia significan lo mismo, es decir, la facultad que tiene el Estado para imponer a los particulares la obligación de aportarle recursos económicos para la satisfacción de sus atribuciones.

El término *potestad tributaria* varía, según el país de que se trate, el tratadista o el investigador que aborde este tema. Así tenemos que la potestad tributaria se identifica con denominaciones como supremacía tributaria, potestad impositiva, poder fiscal, supremacía fiscal, poder de imposición, poder tributario, potestad fiscal, soberanía fiscal, soberanía financiera.

Por lo que para efectos de esta investigación manejaremos la denominación Potestad Tributaria pues como ya vimos en el capítulo anterior el Estado posee potestad.

"La doctrina germánica considera,... que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, en términos generales, o en la soberanía territorial según expresión más concreta de Blumenstein, Kruse, por su parte, entiende que la soberanía impositiva es una parte de la soberanía estatal general".<sup>130</sup> Saíenz de Bujanda también habla de la soberanía fiscal al mencionar que "el poder de producir normas jurídicas

---

<sup>130</sup> Giuliani, Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires 1997, vol. I, 6ª ed., p 326.

tributarias constituye una manifestación del poder legislativo, expresión de soberanía".<sup>131</sup>

Es decir, que todo este grupo de autores, con variante de palabras, fundamenta el derecho estatal de exigir contribuciones, en la soberanía.

Al respecto, Rafael Bielsa ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que "la soberanía es política, antes que jurídica" y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía "es una e indivisible" y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo, 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 porque 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".<sup>132</sup>

De acuerdo con Rafael Bielsa, basta el poder de imperio que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción para justificar el poder tributario.

El poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones o establecer exenciones, o sea, el poder de emitir normas jurídicas de las cuales derive a cargo de determinados individuos o categorías de individuos la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. Es, en suma, la potestad de gravar.

---

<sup>131</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Ed. Facultad de la Universidad Complutense, España, 1985, vol. segundo, p. 89

<sup>132</sup> Bielsa, citado por Giuliani, Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, Op. cit., p.327.

El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido. Dicho poder nace, permanece y se extingue con él. Lo que se puede transferir es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación.

Frecuentemente se habla de poder tributario o de poder de imposición para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas.<sup>133</sup> .

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y este lo ejerce, en primer lugar a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad es el encargado de emitir las leyes que establecen los tributos así como sus elementos esenciales; en segundo lugar, el Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa su debido cumplimiento y en ocasiones, incluso cuando así lo faculta la ley, debe dirimir las controversias entre la administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva (Tribunales Administrativos); y en tercer lugar el Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes.

---

<sup>133</sup> Cfr. Giuliani, Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, Op. cit., p. 326.

Micheli, citado por Sáinz de Bujanda, estima "que la mas grande confusión terminológica reina en punto a la definición de la potestad de imposición, esto es de la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria del sujeto pasivo. Este aspecto final de concreción de la norma tributaria aparece con frecuencia confundido -o en todo caso no bien diferenciado- con la potestad del Estado y de los entes públicos menores de dictar la norma general y abstracta que prevé la imposición si se produce y cuando se produzca el presupuesto, con referencia a un determinado sujeto pasivo... Denomina potestad tributaria a la que tiene contenido normativo y potestad de imposición a la que tiene un concreto propósito aplicativo... porque no basta con el ejercicio del poder tributario por parte del Estado para que la prestación tributaria sea debida o, como suele decirse, para que el tributo sea concretamente impuesto al contribuyente." <sup>134</sup>

"Observamos, entonces que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes." <sup>135</sup>

---

<sup>134</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Op. cit., p. 89.

<sup>135</sup> Rodríguez, Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1999, p 8.

Si bien es cierto, estamos obligados a contribuir a los gastos públicos del Estado, y éste, está encargado de establecer o crear las contribuciones respectivas, a través de un marco legal dentro del cual ejerce sus atribuciones, en cuanto a la recaudación, fiscalización y vigilancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales; también resulta innegable que el ejercicio del poder fiscal es indispensable para la existencia misma del Estado moderno, pues por la naturaleza propia de sus funciones lo obliga a obtener los recursos económicos necesarios para su debido cumplimiento.

Estos recursos deben ser proporcionados en su mayor parte por los gobernados que forman parte del Estado, dichos recursos se denominan tributos, contribuciones, impuestos o tasas. Son las leyes fiscales que al efecto se expiden, las que regulan la forma y términos en que se hayan las contribuciones respectivas.

El ejercicio de la potestad tributaria se manifiesta o se presenta, cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que en caso de producirse en la realidad, generan la obligación de los particulares de efectuar el pago de las contribuciones.

Decimos que el Estado actúa soberanamente, porque hace uso del ejercicio de su poder de imperio, sobre sus gobernados, que le otorga la propia Constitución Federal.

Así, de manera general se establecen los hechos o situaciones, con base en supuestos contenidos en normas jurídicas, no imputables a ninguna persona en lo particular, sino

que se le deja entera libertad para que decidan en el ejercicio de su libre albedrío, si realizan o no, los hechos o situaciones señalados como generadores de la obligación de pagar contribuciones.<sup>136</sup>

La potestad tributaria del Estado presenta las siguientes características:

Es *abstracta*, porque se manifiesta con base en los impuestos normativos, establecidos de manera general, que de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones.

Es *permanente*, porque la potestad es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; así, en tanto subsista, habrá poder de gravar, pues requiere de los recursos económicos proporcionados por los gobernados, para el debido cumplimiento de sus atribuciones.

Es *irrenunciable*, porque el Estado no puede desprenderse de su potestad tributaria, pues sin éste no podría subsistir.

Es *indelegable*, porque el ejercicio de la potestad tributaria es como su nombre lo indica propia y exclusiva del Estado y se manifiesta a través del Poder Legislativo, porque es éste el que tiene la facultad de expedir leyes.<sup>137</sup>

---

<sup>136</sup> Cfr. Fernández, Martínez Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ed. McGraw-Hill, México 2000, pp. 92 y 93.

<sup>137</sup> Cfr. Giuliani, Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, op. cit., p. 329 a 331.

Al respecto, el maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez agrega dos características:

Es *intransmisible* porque no se puede ceder a terceros, porque es una facultad propia del Estado. A él le corresponde su ejercicio, porque tiene el derecho de imperio sobre los gobernados.

Es *normativa*, porque el ejercicio de la potestad tributaria no es arbitrario, sino que debe ajustarse al ámbito circunscrito previamente por las normas constitucionales y ordenamientos que de esta deriven, mismos que regulan y orientan su actuar, para que no incurran en actos de ilegalidad.<sup>138</sup>

## **2.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV.**

Los fundamentos constitucionales de los impuestos son las normas que están establecidas en la Constitución, y que se refieren a la actividad tributaria del Estado y al marco jurídico que lo regula.

A continuación nos ocuparemos de la naturaleza jurídica de las contribuciones, quiénes están obligados a pagarlas, quiénes deben percibir las, cómo deben establecerse, qué características deben de tener y quiénes las deben de establecer, así como su marco jurídico.

---

<sup>138</sup> Cfr. Fernández, Martínez Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*. Op. cit. pp. 94, 95

En este orden de ideas, es necesario referir que corresponde abordar todos los aspectos relacionados con las contribuciones al Derecho Fiscal, mismo que "obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, y además, dichos preceptos, artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público); el principio de legalidad (no hay tributos sin ley) y conexo a éste, el principio de aplicación estricta de la ley, etcétera."<sup>139</sup>

"En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73, fracción VII de la propia Constitución señale como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. O sea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al

---

<sup>139</sup> Rodríguez, Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*, Op. cit., p. 18

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.”<sup>140</sup>

Es pertinente analizar el artículo 31, fracción IV y 73, fracción VII constitucionales ya que aunque hay diversas disposiciones constitucionales relativas a la materia de contribuciones, son estos dos preceptos los que fundamentan el pago de las mismas y la potestad tributaria.

La Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV señala: Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así, la obligación de pagar impuestos emana precisamente de esta fracción.

En dicho ordenamiento se reconoce como sujeto activo al Estado (Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios). Toda carga tributaria debe establecerse en ley, es decir, en forma general, abstracta, impersonal y emanada del Poder Legislativo, Local o Federal. Deben establecerse en forma proporcional y equitativa. Finalmente del ordenamiento en comento podemos identificar que el destino de las contribuciones es cubrir los gastos públicos del Estado.

Consideramos que el límite constitucional del poder tributario del Estado está constituido por los siguientes principios, establecidos por la Constitución: de legalidad; de

---

<sup>140</sup> Rodríguez, Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*, Op. cit., p. 24

proporcionalidad y equidad; y de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos.

El principio de legalidad consiste, en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. Aún en el caso de facultad discrecional la hipótesis normativa debe estar prevista en la ley y la autoridad solo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos por la ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial sostiene que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. En México, independientemente del principio general de legalidad que consagra el artículo 16 de la ley fundamental, aplicable, por tanto, a cualquier campo de la actividad del Estado, el principio de legalidad específico para la materia tributaria se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución política del país, que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la ley. Este principio puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal "nulum tributum sine lege". Por lo tanto la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago infracciones y sanciones.<sup>141</sup>

Lo anterior se refuerza con la siguiente tesis jurisprudencial que a la letra dice:

---

<sup>141</sup> Cfr. Rodríguez, Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*, Op. cit., p. 43.

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.** El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. *Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior,* y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. (Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 173)

El principio de proporcionalidad y equidad también se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, al establecer que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando se encuentra

localizada fuera del capítulo respectivo. Por su importancia referiremos integralmente el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.** Si el impuesto no gravita sobre nadie con detrimento de sus intereses particulares sino que establece equilibrio y proporcionalidad entre las fuentes de que procede, sin que altere o modifique el régimen de la propiedad privada, debe considerarse legítimo y no viola el precepto fundamental contenido en el artículo 31 de la Constitución. (Quinta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo: CXIX, Página: 3354)

**"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales." <sup>142</sup>

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.** El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus

<sup>142</sup> Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: II, Diciembre de 1995, Tesis: P. CXII/95, Página: 208

facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este

mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción. (Séptima Epoca, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte HO, Tesis: 387, Página: 358).

Respecto a la recaudación tributaria el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, establece la obligación de contribuir y que dichos recursos se deben destinar a

satisfacer el gasto público tanto de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipio.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto sostiene lo siguiente:

**IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.** De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos. (Quinta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo III, Parte SCJN, Tesis: 82, Página: 58)

**"IMPUESTOS, APLICACION DE LOS.** Al establecer la fracción IV, del artículo 31 constitucional, la obligación para contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los municipales para los de los Municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un Municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría a la Constitución, porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales."<sup>143</sup>

Para concluir mencionaremos que desde la promulgación de la Constitución Mexicana de 1917 el artículo 31, en su fracción IV sólo ha sido reformado una vez siendo su texto original: Son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El 21 de octubre de 1993 se promulga la reforma de la fracción IV del artículo 31 constitucional para quedar como lo conocemos hoy en día: Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la

---

<sup>143</sup> Quinta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: III, Parte SCJN, Tesis: 489, Página: 354

Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En él como ya lo mencionamos y explicamos en su oportunidad, se consagra la obligación de contribuir y establece claramente que la carga tributaria debe estar contenida en ley de donde se desprende el principio de legalidad tributaria, de proporcionalidad y equidad, y de destino de las contribuciones.

### 2.3 HECHO IMPONIBLE

Como ya mencionamos en el tema anterior, el pago del impuesto es obligatorio, tal como se consagra en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución; pero ésta es únicamente la obligación general en materia contributiva, ya que la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal.

En México los tributos únicamente pueden recaudarse si están establecidos en ley; por lo que podemos decir que en la norma jurídica tributaria existe un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia (hecho imponible), como lo denomina Jesús Quintana Valtierra

El hecho imponible ha sido denominado y definido de diversas formas.

Ataliba lo llama hipótesis de incidencia tributaria y lo define como: "la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación".<sup>144</sup>

---

<sup>144</sup> Ataliba, Geraldo citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México 1990, p. 410.

Araujo Falção, llama hecho generador al presupuesto normativo y lo define como "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo".<sup>145</sup>

Por su parte Berliri define el hecho imponible como "el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos".<sup>146</sup>

Sáinz de Bujanda sostiene que el hecho imponible es "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".<sup>147</sup>

Estamos de acuerdo con la postura de Ataliba, Berliri y Sáinz de Bujanda, en relación a que el hecho imponible es el presupuesto establecido en la norma y cuya realización en el mundo real, genera la obligación tributaria y por ende, no compartimos la opinión de Araujo Falção ya que en ésta utiliza indistintamente el concepto de hecho imponible y hecho generador y éstos son dos conceptos diferentes, que se configuran en dos momentos distintos y no se pueden confundir, ni utilizar como sinónimos, pues uno contiene la hipótesis y el otro la materializa.

De lo ya referido, podemos afirmar que "el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización

---

<sup>145</sup> Araujo Falção, citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México 1990, p. 410.

<sup>146</sup> Berliri A., citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Op. cit., p. 414.

<sup>147</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Ed. Institución de Estudios Políticos, Madrid 1966, p. 335.

dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo." <sup>148</sup>

Así, los hechos imponibles pueden dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria cuando el contribuyente actualiza con su actuar dicha hipótesis, misma que puede gravar el ingresos, el consumo, los activos, la enajenación o importación de ciertos bienes, entre otros. Estas obligaciones deben estar contenidas en una norma con carácter de ley (general, obligatoria), abstracta, es decir, todo tributo debe estar contenido en ley en acatamiento al principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política.

Así, el acaecimiento de la hipótesis legal condicionante, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco.

La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando hecho imponible, debe estar descrita por la norma en forma completa, para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales.<sup>149</sup>

La creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible) contenga diversos elementos, como el objeto que se va a gravar, los sujetos

---

<sup>148</sup> Quintana, Valierra Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, México 1997, pp. 92 y 93.

<sup>149</sup> Cfr. Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Argentina 1993, 5ª ed., p. 272.

que van a contribuir (personas físicas o morales), la base del mismo, su tasa o tarifa y la época de pago.

Por lo que, entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, sin precisar cuál es el acto o hecho relacionado con él, ya que de su actualización deriva el nacimiento de la obligación tributaria.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis, a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal. "A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, haciéndose eco de Jarach, hecho imponible. Respecto de este hecho imponible Sainz de Bujanda, siguiendo a Berliri, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles."<sup>150</sup> Por lo que "el hecho

---

<sup>150</sup> Rodríguez , Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Op. cit., pp. 114, 115.

hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta",<sup>151</sup> se denomina hecho imponible.

Respecto de los impuestos, el presupuesto de hecho o hecho imponible es de la más variada índole; ya que éste puede ser determinado por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al Derecho Fiscal que varían de un Estado a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, incluso de consideraciones extrafiscales, razón por la que cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto jurídico, sin embargo, el legislador se dirige preferentemente hacia situaciones económicas que demuestran la capacidad contributiva del ciudadano, como son el ingreso, el consumo, la propiedad, etcétera, para establecer los presupuestos normativos.<sup>152</sup>

Cabe señalar, que "no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así no porque en el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino porque para la tributación lo que interesa es sólo es el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva, y, además, porque sería contrario al principio de igualdad y, por lo tanto, injusto que los contraventores de la ley estuvieran en

---

<sup>151</sup> Rodríguez , Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Op. cit., p. 115.

<sup>152</sup> Cfr. Rodríguez, Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Op. cit., p. 116.

ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito. Así, por ejemplo, el impuesto de importación se causa no sólo por las mercancías que se introducen legalmente al país sino también por las que entran de contrabando.<sup>153</sup>

## 2.4 HECHO GENERADOR

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho imponible, que tiene solo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, el cual se produce cuando se reúnen los elementos contenidos en la hipótesis; para distinguir uno del otro, llamamos a este último hecho generador.

El hecho generador necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo real, en forma coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (tributo).

Al respecto Berliri sostiene que "el complejo de los elementos jurídicos relevantes para la especificación del presupuesto constituye el presupuesto típico (Fattispecie típica), es decir, aquel evento previsto por la norma en un plano hipotético que, al concretarse en un particular hecho generador, da lugar al nacimiento de la relación jurídica impositiva;

---

<sup>153</sup> Rodríguez, Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Op. cit., p. 118.

presupuesto típico y hecho generador, no son, por tanto, más que una especie de dos géneros más vastos: el presupuesto y el hecho jurídico." <sup>154</sup>

Ataliba refiere que, "el hecho generador... es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria." <sup>155</sup>

De lo referido podemos afirmar que el hecho generador es el hecho real que se adecua a la descripción contenida en la norma jurídica y que propicia el nacimiento de la obligación tributaria.

Por lo que, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real y que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Lo anterior, se dispone en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 primer párrafo que a la letra dice: "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..."

---

<sup>154</sup> Berliri A., citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa, México 1990, p. 412.

<sup>155</sup> Ataliba Geraldo, citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Op. cit., p. 412

Así, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho o situación prevista por la ley fiscal respectiva.

Cabe señalar que el momento de causación varía según la contribución de que se trate, así tenemos que:

En un impuesto, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que se realiza el hecho o situación prevista por la ley, como generadora de la obligación de pagar la contribución correspondiente. Por ejemplo el Impuesto sobre la renta, el Impuesto al valor agregado, etcétera.

Por lo que se refiere a los derechos, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que el ente autorizado presta el servicio administrativo al contribuyente, o le permite el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

En las aportaciones de seguridad social, la obligación contributiva nace o se causa, cuando surge la relación de trabajo y el patrón está obligado a las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores o éstos soliciten su incorporación voluntaria; cuando se trata de capitales constitutivos, en el momento en que los organismos encargados de la seguridad social otorgan prestaciones en especie a los trabajadores, derivados de un riesgo de trabajo o cuando en forma voluntaria se inscriban en dichos organismos como derechohabientes.

En las contribuciones de mejoras la obligación nace o se causa, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente.<sup>156</sup>

El nacimiento o causación de la obligación contributiva puede derivar de los siguientes supuestos:

Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación individualmente, al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.

Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario voluntariamente (herederos o legatarios)

Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario, por disposición de la ley fiscal respectiva (fedatarios públicos).

Por incumplimiento de una obligación fiscal que trae como consecuencia la evasión total o parcial del pago de contribuciones, por parte del que dio nacimiento a la obligación fiscal (patrones).

---

<sup>156</sup> Cfr. Fernández, Martínez. Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Op. cit. pp. 259 y 260.

Por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de contribuciones adeudadas por el anterior propietario o poseedor (adquisición de negociaciones).<sup>157</sup>

Cabe señalar que la obligación contributiva o tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la ley como generadoras de la obligación. Por lo que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación contributiva o tributaria. Es decir, la determinación de la obligación es un acto posterior al nacimiento o causación del hecho generador y consiste en precisar a través de un razonamiento lógico jurídico si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley (hecho imponible).

Por lo que, a partir de la naturaleza de cada contribución -ya se trate de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras- y para lograr un efectivo control en su recaudación -los momentos en que se causa, se determina, se liquida y se entera el importe a pagar- se deben considerar las variantes, según la contribución de que se trate. Así por ejemplo tenemos diversos casos: cuando la contribución se determina y se paga antes de que se realicen los hechos generadores de la obligación como es el caso de los derechos para la explotación forestal; cuando la contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación, es decir, al momento en que se realizan los hechos o situaciones previstas por la ley, que dan origen al nacimiento de la obligación contributiva, es el caso del pago de derechos por servicios de correos, y por último cuando la contribución se paga después de que se

---

<sup>157</sup> Cfr. Fernández, Martínez. Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Op. cit. p. 260.

cause o nazca la obligación. Esta situación es la que actualmente prevalece en la mayoría de las leyes fiscales, por ser más cómodo para el contribuyente, estando sujeto a un registro para el control y revisión de sus obligaciones.<sup>158</sup>

Por lo anterior, podemos concluir que, en el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia el legislador establece una descripción de un hecho de forma hipotética, pero ésta deberá producirse en la realidad para que de lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo, ya sea un impuesto, un derecho, por contribuciones de mejoras o por aportaciones de seguridad social.<sup>159</sup>

Una vez que en la realidad se produce esta situación, se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria por haber actualizado el supuesto normativo.

## 2.5 LA RELACION JURÍDICO - TRIBUTARIA

La relación jurídico tributaria, corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria. "La potestad tributaria del Estado se ejerce mediante el proceso legislativo, que se agota con la publicación de la ley, la cual contiene, de manera general y obligatoria, las situaciones jurídicas o, de hecho, que una vez que se realizan generan un vínculo entre los sujetos a

<sup>158</sup> Cfr. Fernández, Martínez. Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Op. cit. p. 262.

<sup>159</sup> Cfr. Quintana, Valtierra Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Op. cit. p. 102.

que se refiere la ley; esa relación que se origina al realizarse la situación concreta se llama relación jurídica, y la que se refiere a los tributos recibe el nombre de relación jurídico-tributaria." <sup>160</sup>

Para Héctor B. Villegas, "la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo principal, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación." <sup>161</sup>

Hensel, sostiene que "la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria." <sup>162</sup>

"Blumenstein se refiere a la relación jurídico tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes." <sup>163</sup>

---

<sup>160</sup> Ponce, Gómez Francisco, *Derecho Fiscal*, Ed. Banca y Comercio, México 2000, p.97.

<sup>161</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Op. cit., p. 246.

<sup>162</sup> Giuliani, Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, Op. cit. p. 422.

<sup>163</sup> Giuliani, Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, Op. cit. p. 423.

"Algunos tratadistas de Derecho Fiscal hablan de la *relación* tributaria y de la *obligación* tributaria como si fueran sinónimos; esto es inexacto, dado que puede darse el caso de existir una relación tributaria sin que implique el nacimiento de una obligación tributaria; por ejemplo, una empresa, persona moral, clausura su negocio después de varios años, y ha operado con pérdidas en cada ejercicio fiscal y, como consecuencia, sin haber coincidido nunca con la situación prevista por la ley para que hubiere nacido a su cargo la de tributar, en virtud de que jamás obtuvo utilidad gravable. Otro caso sería un causante y el Estado, y, sin embargo, no existe la obligación de tributar, aun cuando existan otro tipo de obligaciones."<sup>164</sup>

De lo anterior podemos establecer que las partes que integran la relación jurídico-tributaria son: el sujeto activo y el sujeto pasivo, pues las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, así como derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico - tributaria.

Giannini afirma que "tal relación es esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluido el objetivo final al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, individualizado con el nombre de deuda tributaria..., reservando la expresión más genérica de "derechos y obligaciones tributarios" para las restantes

---

<sup>164</sup> Ponce, Gómez. Francisco, *Derecho Fiscal*, Op. cit. p. 98

facultades y deberes emergentes de la relación jurídico - tributaria. La diferencia principal consiste en que mientras la deuda u obligación tributaria sólo nace del presupuesto de hecho, los restantes derechos y obligaciones pueden originarse en actos administrativos." <sup>165</sup>

A continuación haremos mención de los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

### *Sujeto activo*

Como hemos visto, el Estado es titular de la potestad tributaria y en virtud de ésta se transforma en sujeto activo de la relación jurídico tributaria principal, lo que significa que solamente el Estado puede establecer contribuciones, siendo tal potestad una de sus atribuciones más importantes, dirigida hacia el logro de las finalidades políticas nacionales y de la protección de los intereses colectivos o individuales. <sup>166</sup>

Ahora bien, los sujetos activos: Federación, las entidades federativas y el Distrito Federal tienen plena potestad jurídica tributaria; en cambio, los municipios solamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones lo que corresponde únicamente a las Legislaturas de los estados en los términos de la fracc, IV del artículo 115 constitucional.

---

<sup>165</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Op. cit. pp. 253, 254.

<sup>166</sup> Cfr. Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed. Porrúa, México 1976, p. 166.

En la relación jurídico-tributaria del Estado con los contribuyentes, existe una serie de obligaciones para los últimos, entre las cuales se encuentra la de cubrir las obligaciones tributarias a favor del fisco. De lo anterior se desprende que el Estado es el sujeto activo, y el causante el pasivo de la relación jurídico tributaria, es decir, el contribuyente.

Todas las obligaciones del sujeto activo nacen de la ley, mismas que podemos identificar como obligaciones principales y accesorias o secundarias.<sup>167</sup>

"Dentro de las obligaciones principales se encuentran la percepción de ingresos, determinación de los créditos fiscales, fijar las bases para su liquidación y ordenar las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; todas éstas son obligaciones de hacer, ya que el fisco realiza una serie de actividades para estar en posibilidad de obtener ingresos.

Por supuesto, también existen obligaciones de no hacer, que consisten en que el Estado no debe autorizar determinados actos o hechos cuando no se hayan cumplido, previamente, los requisitos que señala cada una de las leyes específicas de que se trate. Entre las obligaciones accesorias están, por ejemplo, dar asesoría a los contribuyentes, editar folletos explicando las obligaciones fiscales o las reformas a las mismas."<sup>168</sup>

---

<sup>167</sup> Cfr. Ponce, Gómez Francisco, *Derecho Fiscal*, Op. cit., p. 99.

<sup>168</sup> Ponce, Gómez Francisco, *Derecho Fiscal*, Op. cit. p. 99, 100.

### *Sujeto pasivo*

"Sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas."<sup>169</sup> Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, la persona que se coloca dentro de la hipótesis normativa. Lo anterior se confirma mediante lo señalado en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, al establecer que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas;...

Siguiendo el criterio de Héctor B. Villegas los sujetos pasivos se clasifican en:

"a) **Contribuyente** es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. b) **Sustituto** es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga "en lugar de". c) **Responsable solidario** es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia de lo anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que

<sup>169</sup> Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Op. cit., pp. 170, 171.

esta "al lado de". " <sup>170</sup>

### *Obligaciones del sujeto pasivo*

Así como el sujeto activo tiene obligaciones, también las tiene el sujeto pasivo, éstas son de dar, que consiste en el pago de contribuciones en la forma y términos establecidos por las leyes fiscales; de hacer, que se realizan mediante presentaciones de avisos, manifestaciones, declaraciones, llevar la contabilidad en la forma establecida en las leyes fiscales respectivas, así como libros y documentos en la misma forma, etc., y de no hacer, que consiste en no introducir mercancía extranjera, sin haber cubierto los impuestos correspondientes; no transportar productos gravados por alguna ley; sin que estén amparados con la documentación requerida para ello; etc. También están las de tolerar, como son: recibir auditorías, visitas de inspección a locales y/o bodegas de los contribuyentes; así como permitir la revisión de libros contables.

Cabe señalar que autores como Francisco Ponce Gómez, sostienen que el tercero también es sujeto de la relación jurídico tributaria y puede ser aquella persona física o moral, nacional o extranjera, que, en virtud de una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo, adquiere de manera concomitante la obligación de cubrir el tributo que originariamente corresponde al sujeto pasivo directo; por ejemplo, el responsable solidario, que puede ser cualquier persona física o moral o aquellas personas responsables del pago de un crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al

---

<sup>170</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Op. cit., pp. 255, 256.

responsable el pago respectivo, como son los obligados subsidiarios; también puede ser por sustitución como son los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc. y aquellas personas que voluntariamente afecten un bien de su propiedad u otorguen fianza con el objeto de responder ante el fisco a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado al pago de un tributo, es decir, las personas obligadas por garantía.

En este orden de ideas, las obligaciones de los terceros son las siguientes:

Están comprometidos al cumplimiento de obligaciones secundarias, que son de la misma naturaleza del sujeto pasivo y pueden ser:

Presentar declaraciones; permitir la revisión de libros o documentación, etc.

Hacer cotizaciones de escrituras, no autorizarlas mientras no estén pagados los impuestos o los derechos respectivos; permitir visitas de inspección, entre otras tratándose de notarios, jueces que actúen por receptoría, encargados de los Registros Públicos y, en general, los funcionarios encargados de llevar la fe pública; cuando éstos estén obligados.

Los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios o encargados de servicios públicos u órganos de las mismas entidades, cuando están obligadas, por ejemplo a cancelar estampillas que se les exhiban en

documentos; a no dar trámite a los asuntos cuando comprueben que no han sido pagados los impuestos respectivos, o que no se encuentre garantizado el interés fiscal.<sup>171</sup>

Por todo lo referido, podemos concluir que la relación jurídico tributaria se da entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente o tercero) en virtud de que este último con su actuar, se coloca en el supuesto hipotético de la norma para que se generen consecuencias jurídicas.

---

<sup>171</sup> Cfr. Ponce, Gómez Francisco, *Derecho Fiscal*, Op. cit., pp. 101 y 102.

## CAPÍTULO 3

### GLOBALIZACIÓN

El tema globalización ha sido agotado en el capítulo 1, en él concluimos que ésta es el proceso que lleva a la homogeneización de formas de concebir el mundo, creencias, sistemas políticos, sociales y económicos, instituciones, valores, técnicas, costumbres, modas y otros muchos aspectos de la realidad cultural. Dicha globalización plantea nuevas exigencias a los Estados y a la política en virtud de que la aparición de procesos sociales se desarrollan fuera de las coordenadas de la organización temporal y espacial tradicionales del Estado moderno.

En el marco de la globalización la figura de los tratados internacionales juega un papel primordial, ya que a través de éstos se logra armonizar las relaciones entre los diversos Estados, pues un Estado aún cuando es "independiente", necesita de las relaciones internacionales para poder desarrollarse mejor en aspectos económicos, laborales y políticos entre otros, razón por la que iniciaremos este capítulo abordando el tema de los Tratados Internacionales.

#### **3.1 TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

Los tratados son por excelencia la manifestación más objetiva de las relaciones entre los miembros de la comunidad internacional. "Pueden definirse, en sentido amplio, como

los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, para modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos." <sup>172</sup>

Los tratados han recibido nombres muy diversos, y ello ha contribuido a crear confusión en torno a estos instrumentos internacionales, pero sea cual sea la denominación que se les dé, su substratum es un acuerdo internacional de voluntades. Así pueden ser designados convenciones, acuerdos, convenios, pactos, arreglos, compromisos, etcétera, pero la denominación que cada Estado adopte es lo de menos, lo importante es que sea el resultado de un acuerdo de voluntades. <sup>173</sup> Lo anterior a la luz de lo establecido en "la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, emanada de la conferencia realizada en Viena, Austria, en 1969, que se aplica a aquellos exclusivamente celebrados entre Estados, establece en su art. 2º, apartado 1, inciso a), que el tratado es 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." <sup>174</sup>

Para el maestro Carlos Arellano García "el Tratado Internacional es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita

---

<sup>172</sup> Sepúlveda, César, *Derecho Internacional*, Ed. Porrúa, México 1998, 20ª ed., p. 124

<sup>173</sup> Cfr. Sepúlveda, César, *Derecho Internacional*, Op. cit., p. 124

<sup>174</sup> Contreras, Vaca Francisco José, *Derecho Internacional Privado, Parte General*, Ed. Oxford University Press, México 1998, p. 12.

de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones." <sup>175</sup>

Max Sorensen menciona que, no obstante los títulos que se les den, o la materia de que traten, o el número de sus signatarios, todos los tratados se ajustan a la misma definición; ésta quizá pueda formularse convenientemente en la forma siguiente: el tratado es cualquier acuerdo internacional que celebran dos o más Estados u otras personas internacionales, y que está regido por el Derecho Internacional. Y agrega que, Aquello que se califique de Tratado debe ser un acuerdo internacional y que debe basarse en la coincidencia de las diferentes voluntades de las partes. <sup>176</sup>

En México los Tratados Internacionales están reconocidos y regulados en nuestro sistema jurídico así, la Constitución Mexicana establece en su artículo 133 "Esta Constitución, las leyes de Congreso de la Unión 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."

Cabe indicar que al respecto nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

---

<sup>175</sup> Arellano, García Carlos, *Derecho Internacional Público*, Vol. I, Ed. Porrúa, México 1983, p. 620.

<sup>176</sup> Cfr. Sorensen, Max, *Manual de Derecho Internacional Público*, Ed. FCE, México 1968, p. 155.

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de

su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

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

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.". (Novena, Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: P. LXXVII/99, Página: 46.)

Es importante mencionar que en México para que un tratado se pueda aplicar, es necesario que el Senado lo apruebe y el Ejecutivo lo ratifique. La ratificación es el acto definitivo por el cual el Presidente de la República compromete al Estado Mexicano internacionalmente; en tanto que la aprobación es el acto por el cual el Senado autoriza al presidente a ratificar los tratados, obligando este acto de aprobación a los Estados Federados de la República. Sin embargo, según la Convención de Viena, algunos tratados entran en vigor desde su firma, si así se hizo saber en la negociación por las personas con plenos poderes del Estado, o si así se decidiera en el mismo tratado. <sup>177</sup>

---

<sup>177</sup> Cfr. Malpica, de Lamadrid, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 1. Cuarta Época, México, 1998, p. 190.

"La función de aprobar los tratados celebrados por el Presidente se otorga al Senado en el artículo 76, fracción I, de la Constitución de 1917. En dicho numeral se establece como facultad exclusiva de la Cámara de Senadores la de aprobar los tratados y las convenciones diplomáticas; a partir de la reforma del 6 de diciembre de 1977, se da al Senado una coparticipación en el análisis de la política exterior de México, y se ha pretendido interpretar este numeral como una función de dar consejo, además de consentimiento, al ejecutivo en las negociaciones diplomáticas; pero esta interpretación se ha abandonado para quedar la aprobación del Senado como referida únicamente a un tratado ya concluido por el Presidente. Esta misma facultad está prevista en los artículos 2º, fracción I, y 4º de la Ley sobre la Celebración de Tratados, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992."<sup>178</sup>

Lo anterior se refiere para comprender mejor nuestro tema a tratar, a la doble tributación o doble imposición internacional, fenómeno que se genera cuando dos países gravan con impuestos similares a un mismo contribuyente, respecto del mismo ingreso y por el mismo periodo de tiempo, por lo que en el contexto en que se desarrolla el mundo actual como es la globalización, o libre flujo de capitales y mercancías, la doble tributación constituye un obstáculo para el desarrollo de las relaciones económicas entre los distintos países.

Así, por ejemplo, cuando una persona obtiene rentas de fuentes ubicadas en México y se encuentra domiciliada en el extranjero, está sujeta al impuesto sobre la renta en

---

<sup>178</sup> Malpica, de Lamadrid Luis, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Op. cit., p. 191.

México, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, y, al mismo tiempo, y por el mismo ingreso puede estar sujeta al impuesto sobre la renta del país extranjero en el que reside.

"En términos generales puede decirse que el problema de la doble imposición por partes de Estados soberanos, se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de la rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal. Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o poseen, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio,... esto es lo que se llama sujeción real." <sup>179</sup>

Por lo que podemos afirmar, que los ingresos de una persona pueden ser gravados por el Estado de acuerdo con dos criterios: la residencia de la persona y la fuente de riqueza.

<sup>180</sup> Cabe señalar que la residencia en territorio nacional, la contempla el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

---

<sup>179</sup> Flores, Zavala Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México 1998, 32 ª ed., p. 336.

<sup>180</sup> Cfr. Carpeta Informativa de la Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacionales, S.H.C.P., México 2000. p. S/N.

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de ésta fracción.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

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

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

Respecto a la fuente de riqueza, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 1º: "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
  
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos."

Bajo este contexto y con la finalidad de resolver el problema de la doble tributación, como parte fundamental del proceso de modernización del sistema tributario mexicano y ante la necesidad de ofrecer esquemas fiscales competitivos a la creciente inversión extranjera que al mismo tiempo mejorará las condiciones impositivas a las que se enfrenta cada vez con más frecuencia las empresas mexicanas en sus operaciones con el exterior, se inició en el año de 1990, un ambicioso proceso de negociación de convenios para eliminar la doble tributación internacional en materia de impuesto sobre la renta; naciendo así, los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación.

En virtud de ello, la práctica internacional y ahora la nacional, se ha orientado a la adopción de medidas bilaterales para solucionar la doble tributación, las cuales no sólo han probado ser la forma más eficaz para evitar dicho fenómeno, sino que han resultado ser un instrumento ideal para armonizar dos sistemas impositivos, lo que ha generado la

eliminación de tratamientos discriminatorios y el establecimiento de mecanismos de cooperación para la resolución amistosa de conflictos y el intercambio de información.

Los Tratados son el resultado de la negociación de los países interesados y es a través de éstos que se define la forma en que el contribuyente deberá tributar.

Una vez firmados estos convenios y aprobados por las instancias competentes de cada país (en nuestro caso el Senado de la República) se convierten como todo tratado internacional en una norma jurídica que brinda a los contribuyentes la certeza de que los ingresos que perciban por sus operaciones comerciales, industriales, financieras, con otro país no serán sujetos a una doble tributación.

Las disposiciones de los tratados para evitar la doble tributación son normas de excepción o especiales, que otorgan a los contribuyentes beneficios, por lo que prevalecen sobre las disposiciones contenidas en normas generales como es la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El proceso de negociación de un tratado para evitar la doble tributación debe como todo tratado seguir lo establecido por la Ley sobre Celebración de Tratados. Dicha Ley de Celebración de Tratados a su vez cumple con lo dispuesto en las normas de Derecho Internacional contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Sin embargo, estos tratados se celebran, además, siguiendo el Modelo de Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Este

Modelo ofrece a los países miembros de la OCDE soluciones comunes en situaciones idénticas en las que puede haber doble imposición, de tal manera que el contribuyente encontrará que los problemas más frecuentes a los que se enfrenta son resueltos uniformemente.

Es evidente que el objeto principal de estos convenios, es evitar de una manera efectiva la doble tributación, por ende, el resultado es seguridad jurídica para los contribuyentes lo que se traduce en confianza y ésta, en consecuencia, promueve las inversiones así como el libre flujo de mercancías, capitales, tecnologías y personas, es decir, el intercambio de bienes y servicios.

Los Convenios para Evitar la Doble Tributación también están diseñados para estrechar la cooperación entre las autoridades fiscales de los diferentes países, ya que a través de mecanismos de intercambio de información la autoridad (en nuestro caso la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional) está en posibilidad de prevenir la evasión fiscal y combatir la defraudación fiscal.

Los Tratados, clarifican y armonizan los criterios de imposición, otorgando con ello una mayor seguridad y certeza jurídica a las operaciones comerciales y financieras efectuadas entre los residentes de los Estados signantes, así mismo, garantizan la aplicación de tasas de retención en el país de la fuente, inferiores a las previstas en la ley interna respecto de ciertos rubros de ingresos y por ende, establecen las bases para la

cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los países que intervienen, a fin de aplicar e interpretar adecuadamente sus disposiciones.

Cabe señalar que los tratados para evitar la doble tributación ofrecen a los contribuyentes una instancia adicional a las previstas por la legislación interna de los países signatarios para solucionar cualquier controversia que surja con motivo de su aplicación o interpretación.

México ha firmado veinticinco Tratados internacionales para Evitar la Doble Tributación con los siguientes países: Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, Chile, Dinamarca, Estados Unidos, España, Finlandia, Francia, Gran Bretaña, Israel, Italia, Irlanda, Japón, Noruega, Países Bajos, Singapur, Suecia y Suiza los cuales están ya en vigor, mientras que los Tratados con Polonia, Argentina, Ecuador, Portugal y Rumania todavía no están en vigor. El Tratado con la India está pendiente de firma. Por otra parte, se encuentran en negociación Tratados con Australia, Austria, Brasil, China, Grecia, Hungría, Indonesia, Luxemburgo, Malasia, Nicaragua, República Checa y Rusia.<sup>181</sup>

Por su importancia y a fin de identificar los criterios señalados, transcribiremos el Tratado Internacional para Evitar la Doble Tributación entre México y España, para que podamos observar qué Estado tiene derecho a percibir ingresos por concepto del Impuesto Sobre la Renta considerando la residencia del contribuyente y la fuente de

---

<sup>181</sup> Cfr. Carpeta informativa de la Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacionales, S.H.C.P., México 2000, p. S/N.

ingresos, además qué medidas se adoptan para prevenir la defraudación y evitar la evasión fiscal.

12-31-94 DECRETO de promulgación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

ERNESTO ZEDILLO PONCE DE LEON, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Por Plenipotenciarios debidamente autorizados para tal efecto, se firmó en la ciudad de Madrid, el día veinticuatro del mes de julio del año de mil novecientos noventa y dos, el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal, cuyo texto y forma en español constan en la copia certificada adjunta.

El citado Convenio fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día veintisiete del mes de mayo del año de mil novecientos noventa y tres, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día dieciséis del mes de junio del propio año.

El Canje de los instrumentos de ratificación, previsto en el Artículo 28 del Convenio, se efectuó en la Ciudad de Madrid, el día seis del mes de octubre del año de mil novecientos noventa y cuatro.

Por lo tanto, para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto en la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgo el presente Decreto, en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, Ernesto Zedillo Ponce de León.- Rúbrica.- El Secretario de Relaciones Exteriores, José Angel Gurriá Treviño.- Rúbrica.

EL EMBAJADOR ANTONIO DE ICAZA, SUBSECRETARIO "B" DE RELACIONES EXTERIORES,

CERTIFICA:

Que en los archivos de esta Secretaría obra el original correspondiente a México del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal, suscrito en la ciudad de Madrid, el día veinticuatro del mes de julio del año de mil novecientos noventa y dos, cuyo texto y forma en español son los siguientes:

CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA

DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y PREVENIR EL FRAUDE Y LA EVASION FISCAL.

Los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España, deseando concluir un Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal, que en lo sucesivo se denominará el "Convenio", han acordado lo siguiente:

ARTICULO 1

AMBITO SUBJETIVO

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

ARTICULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.
2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son, en particular:
  - a) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos:
    - el Impuesto sobre la Renta;
    - el Impuesto al Activo;
 (en adelante denominados el "impuesto mexicano");
  - b) en el caso del Reino de España:

- el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
  - el Impuesto sobre Sociedades;
  - el Impuesto sobre el Patrimonio;
- (en adelante denominados el "impuesto español").

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

#### ARTICULO 3

##### DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) El término "México" significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo las partes integrantes de la Federación; las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y Revillagigedo; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho internacional y las marítimas interiores; y el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho internacional;
  - b) El término "España" significa el territorio del Estado español, y utilizado en sentido geográfico designa el territorio del Estado español incluyendo las áreas exteriores a su mar territorial en las que, con arreglo al Derecho internacional y a su legislación interna, el Estado español pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos, de sus aguas suprayacentes y de sus recursos naturales;
  - c) Las expresiones "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan, según sea el caso, los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España, respectivamente;
  - d) El término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
  - e) El término "sociedad" significa cualquier persona moral o jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral o jurídica a efectos impositivos;
  - f) Las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
  - g) El término "nacional" significa:
    - i) toda persona física que posea la nacionalidad en un Estado Contratante; y
    - ii) toda persona jurídica, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;
  - h) La expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
  - i) La expresión "autoridad competente" significa:
    - i) en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y
    - ii) en el caso de España, el Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado.
2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

#### ARTICULO 4

##### RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.
2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
  - a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- d) si no fuera nacional de ninguno de los Estados Contratantes, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

#### ARTICULO 5

##### ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
- las sedes de dirección;
  - las sucursales;
  - las oficinas;
  - las fábricas;
  - los talleres;
  - las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses.
4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:
- la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
  - el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
  - el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
  - el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
  - el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la empresa;
  - el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.
6. No obstante las disposiciones del presente artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio del otro Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el siguiente párrafo.
7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que,

en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

#### ARTICULO 6

##### RENTAS INMOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

5. Cuando la participación, directa o indirecta, en el capital o el patrimonio de una sociedad u otra entidad confiera a su dueño el disfrute en cualquier forma, utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de uso, de bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad, las rentas derivadas de dicho disfrute, utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de uso de tales derechos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que los bienes inmuebles estén situados.

#### ARTICULO 7

##### BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) de la oficina central de la empresa o de alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin

embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

#### ARTICULO 8

##### NAVEGACION MARITIMA Y AEREA

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación estuviera a bordo de un buque, se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base del mismo, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explote el buque.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

#### ARTICULO 9

##### EMPRESAS ASOCIADAS

Cuando

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

#### ARTICULO 10

##### DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

4. El término "dividendos" empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta o ha prestado unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada, con los que la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

6. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este

otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

## ARTICULO 11

### INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido, no puede exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los intereses cuando se perciban por un banco que sea su beneficiario efectivo;

b) 15 por 100 del importe bruto de los intereses en los demás casos.

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, durante un periodo de cinco años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Convenio, en lugar de la tasa prevista en el párrafo 2. a) del presente artículo, se aplicará la tasa del 15 por 100.

4. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario de los intereses, si satisface alguno de los requisitos siguientes:

a) que el beneficiario sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) que los intereses sean pagados por una persona de las mencionadas en el inciso a) anterior;

c) que los intereses sean pagados por préstamos a plazo de tres años o más, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento o de garantía de carácter público de ese Estado Contratante, cuyo objeto sea promover la exportación mediante el otorgamiento de créditos o garantías en condiciones preferenciales.

5. El término "intereses", empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

6. Las disposiciones de los párrafos 1, 2, 3 y 4 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contrante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta o ha prestado unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

7. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y que soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

8. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se pagan, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

9. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables cuando el crédito por el cual se pagan los intereses, se concertó o asignó exclusivamente con el propósito de beneficiarse de este artículo y no por razones comerciales fundadas.

## ARTICULO 12

### CANONES O REGALIAS

1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estos cánones o regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y conforme a la legislación de este Estado, pero si el receptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los cánones o regalías pagados en virtud de derecho de autor y de otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y a discos o cintas magnetofónicas) procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

4. El término "cánones o regalías" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término "cánones" o "regalías" también incluye las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes y derechos a que se refiere este párrafo, en la medida en que el monto obtenido por dicha enajenación se determine en función de la productividad o del uso de tales bienes o derechos.

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante de donde proceden los cánones o regalías una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta o ha prestado unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones o regalías estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

6. Los cánones o regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, o una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga los cánones o regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación de pago de los cánones o regalías, y que soporten la carga de los mismos, éstos se consideran procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones o regalías pagados, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

8. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables cuando el derecho o el bien por el que se paguen los cánones o regalías, se concertó o asignó exclusivamente con el propósito de beneficiarse de este artículo y no por razones comerciales fundadas.

#### ARTICULO 13

##### GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad o de otra persona moral o jurídica cuyos activos estén principalmente constituidos, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o por derechos relacionados con tales bienes inmuebles, pueden someterse a imposición en ese Estado. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica, afecte a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación de al menos el 25 por 100 en el capital de una sociedad residente de un Estado Contratante, detenida al menos durante el periodo de doce meses precedente a la enajenación, pueden someterse a imposición en dicho Estado.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

6. Las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 12 del presente Convenio se someterán a imposición de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo.

7. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores del presente artículo, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

#### ARTICULO 14

##### TRABAJOS INDEPENDIENTES

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo en las siguientes circunstancias, en que dichas rentas podrán también ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

a) Cuando dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado Contratante la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija; o

b) Cuando su estancia en el otro Estado Contratante sea por un periodo o periodos que sumen o excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo continuo de doce meses, en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y contables.

#### ARTICULO 15

##### TRABAJOS DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo continuo de doce meses;

b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado;

y  
c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o a aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

#### ARTICULO 16

##### PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

#### ARTICULO 17

##### ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado Contratante si la visita a este otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

#### ARTICULO 18

##### PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

#### ARTICULO 19

##### FUNCIONES PUBLICAS

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

- (i) posee la nacionalidad de este Estado, o
- (ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 18, se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

#### ARTICULO 20

##### ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación, un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

#### ARTICULO 21

##### OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2 del Artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en este otro Estado.

#### ARTICULO 22

##### PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. El patrimonio constituido por acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad o de otra persona moral o jurídica cuyos activos estén principalmente constituidos, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o por derechos relacionados con tales bienes inmuebles pueden someterse a imposición en este Estado. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica afecte a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.

3. El patrimonio constituido por acciones que representen una participación de al menos el 25 por 100 en el capital de una sociedad residente de un Estado Contratante puede someterse a imposición en dicho Estado.

4. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.

5. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

6. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

#### ARTICULO 23

##### METODO DE LA ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION

1. En lo que concierne a México, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación mexicana, de la manera siguiente:

- a) los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en España hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso;
- b) las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en España por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en España pagó los dividendos.

2. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) i) cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en México, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en México.

ii) los dividendos pagados a una sociedad residente de España, que sea la beneficiaria efectiva de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente a una sociedad residente en un tercer Estado, ni sea controlada por una tal sociedad, se considerará que han satisfecho en México un impuesto del 5 por 100 en el supuesto del párrafo 2. a) del artículo 10.

Sin embargo, las deducciones practicadas con arreglo a los subincisos anteriores de este párrafo no podrán exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en México.

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de México a una sociedad residente de España y que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, para la determinación del crédito fiscal se tomará en consideración (además del importe deducible con arreglo al inciso a) de este párrafo), el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos.

Dicha deducción, juntamente con la deducción aplicable respecto de los dividendos con arreglo al inciso a) de este párrafo no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, imputable a las rentas sometidas a imposición en México.

Para la aplicación de lo dispuesto en este inciso será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de al menos el 25 por 100 y se mantenga de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores a la fecha de pago del dividendo.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

#### ARTICULO 24

##### NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, particularmente en lo que concierne a la residencia.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3. A menos que se apliquen las disposiciones del Artículo 9, del párrafo 8 del artículo 11 o del párrafo 7 del artículo 12, los intereses, los cánones o regalías, así como los demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado.

4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

5. No obstante las disposiciones del artículo 2, lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, establecidos por los Estados Contratantes.

#### ARTICULO 25

##### PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantea la interpretación o aplicación del presente Convenio mediante un acuerdo amistoso. En particular, las autoridades competentes harán lo posible por llegar a un acuerdo a los efectos del artículo 9 del Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores. Las autoridades competentes, por medio de consultas podrán elaborar procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiadas para facilitar la aplicación del Convenio y el procedimiento de acuerdo mutuo. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

#### ARTICULO 26

##### INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado

Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por los Estados Contratantes, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;
- c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

#### ARTICULO 27

##### AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho internacional o en virtud de acuerdos especiales.

#### ARTICULO 28

##### ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado de acuerdo con las respectivas legislaciones internas y entrará en vigor a partir de la fecha de canje de los instrumentos de ratificación.

2. Las disposiciones del presente Convenio surtirán sus efectos:

- a) en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor;
- b) en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor.

#### ARTICULO 29

##### DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio comunicándolo, por vía diplomática, al menos con un plazo de seis meses de antelación a la terminación de cada año de calendario posterior a un periodo de cinco años contados a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio. En tal caso, el Convenio dejará de tener efecto:

- a) en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido;
- b) en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido.

HECHO en la Ciudad de Madrid, el día 24, del mes de julio de 1992, en dos originales, en lengua española, siendo ambos textos igualmente auténticos. - Por los Estados Unidos Mexicanos. - Rúbrica. - Por el Reino de España. - Rúbrica.

#### PROTOCOLO

1. Los beneficios a que se refiere el párrafo 1 del artículo 8, se entiende que no incluyen los beneficios que se obtengan de la explotación de hoteles o de una actividad de transporte distinta a la de explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, salvo que dicha actividad sea realizada por un tercero distinto de la empresa.

Dentro de los beneficios a que se refiere el párrafo 1 del artículo 8, se comprenden los derivados del arrendamiento de contenedores y de buques o aeronaves a casco desnudo, siempre que se trate de ingresos complementarios o accesorios a la explotación principal.

2. A los efectos del párrafo 1 del artículo 7, cuando una empresa residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante y enajene mercancías a personas en este otro Estado de tipo idéntico o similar a las que enajene por medio del establecimiento permanente, los beneficios derivados de dichas enajenaciones serán atribuibles a ese establecimiento permanente, a menos que la empresa demuestre que tales enajenaciones se realizaron de esa forma por razones económicas válidas, y no con el exclusivo propósito de obtener los beneficios del Convenio. Para la aplicación de lo dispuesto en este número, las autoridades competentes se consultarán acerca del carácter idéntico o similar de las mercancías.

3. A los efectos de lo previsto en el párrafo 2, a) del artículo 11, se entenderá que el término "banco" comprende, en el caso de España, las Cajas de Ahorro.

4. Si durante los cinco años a partir de la fecha de entrada en vigor de este Convenio, México concluye por primera vez un Convenio para evitar la doble imposición con un país que sea miembro de las Comunidades Europeas, en el que limite su imposición en la fuente sobre intereses o regalías o cánones, o sobre determinadas categorías de tales rentas, a una tasa inferior, incluida la exoneración de la imposición, a la establecida en el párrafo 2 del artículo 11 o en el párrafo 2 del artículo 12 de este Convenio, respectivamente, dicha tasa reducida, o exoneración, será aplicable automáticamente, respecto de los conceptos correspondientes, a los intereses y cánones o regalías a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio que la contenga, siempre que la tasa más alta prevista en dicho Convenio sea idéntica a la tasa correspondiente establecida por el presente Convenio.

5. Las disposiciones del Convenio no impiden que los Estados Contratantes apliquen las disposiciones de su legislación interna relativas a la subcapitalización.

6. En relación con el párrafo 7 del artículo 11 y el párrafo 5 del artículo 12, se acuerda que los Estados Contratantes deberán aplicar estas disposiciones de conformidad con los Comentarios del Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 realizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, extendiendo su aplicación al supuesto previsto en el inciso c) del párrafo 25 de dichos Comentarios al artículo 11, en la medida en que los conceptos correspondientes sean deducibles para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente.

7. A los efectos del párrafo 2 del artículo 13 y del párrafo 2 del artículo 22, se consideran "derechos relacionados con tales bienes inmuebles", aquellos derechos que otorguen el poder de disposición de dichos bienes.

8. a) En relación con el párrafo 3 del artículo 13, las ganancias en la enajenación de acciones de sociedades residentes en México, se determinan sin incluir las aportaciones de capital efectuadas en el periodo de tenencia de las acciones y las utilidades generadas en ese mismo periodo por las que ya haya pagado el impuesto sobre la renta la sociedad emisora.

b) El impuesto exigible con arreglo al párrafo 3 del artículo 13, en el Estado de residencia de la sociedad cuyas acciones se enajenan, no pueden exceder del 25 por 100 de la ganancia imponible.

c) Cuando con motivo de una reorganización de sociedades que sean propiedad de un mismo grupo de accionistas, un residente de un Estado Contratante enajene bienes con motivo de una fusión o escisión de sociedades o de un canje de acciones, se diferirá el reconocimiento de la ganancia derivada de la enajenación de dichos bienes para los efectos de los impuestos sobre la renta en el otro Estado Contratante, hasta el momento que se efectúe una enajenación posterior que no cumpla con los requisitos que establece este párrafo para el diferimiento de la ganancia.

9. Lo dispuesto en el artículo 16, es igualmente aplicable, en el caso de México, a las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones que un residente de España obtenga en su calidad de administrador o de comisario de una sociedad residente de México.

10. Las rentas a que se refiere el párrafo 1 del artículo 17, comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista o deportista residente de un Estado Contratante, siempre que se obtenga con motivo de su presencia en el otro Estado Contratante y provengan de ese otro Estado.

11. Las disposiciones del artículo 22 sólo se aplicarán, en el caso de México, a los impuestos sobre el patrimonio que, en su caso se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del Convenio.

12. a) En lo referente al inciso ii) del párrafo 1. a) del Artículo 23, si en cualquier Convenio concluido por México con un tercer Estado perteneciente a las Comunidades Europeas con posterioridad a la firma del presente Convenio que contenga una cláusula análoga a la incluida en el punto 4 del presente Protocolo, no se estableciera un régimen de crédito ficticio, o se estableciera en términos que limiten su duración, dicho régimen se suprimirá o se aplicará en los mismos términos más restrictivos, de forma automática, en lo referente a las rentas comprendidas en el presente Convenio, a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio concluido por México con ese tercer Estado.

b) Para la aplicación del crédito ficticio, se entenderá que existe control directo o indirecto cuando la participación exceda, directa o indirectamente, del 50 por 100 del capital. No se entiende producido el control directo, en los supuestos en que una sociedad residente en México detente directamente más del 50 por 100 del capital de una sociedad residente en un tercer Estado dedicada a una actividad económica preparatoria o complementaria de la actividad principal de la sociedad residente en México.

13. Las disposiciones del artículo 24, se entenderán sin perjuicio de la aplicación por cada Estado Contratante de su legislación sobre paraísos fiscales.

HECHO en Madrid, el 24 de julio de 1992, en dos originales, en lengua española, siendo ambos textos igualmente auténticos. - Por los Estados Unidos Mexicanos. - Rúbrica. - Por el Reino de España. - Rúbrica.

La presente es copia fiel y completa en español del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal, suscrito en la ciudad de Madrid, el día veinticuatro del mes de julio de mil novecientos noventa y dos.

Extiendo la presente, en cincuenta y cuatro páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los dieciocho días del mes de octubre del año de mil novecientos noventa y cuatro, a fin de incorporarla al Decreto e Promulgación respectivo.- Conste.- Rúbrica.

Del Convenio antes citado podemos observar, que se aplica a los residentes de los países signatarios y su ámbito de aplicación es en el territorio de los dos Estados firmantes. Dicho convenio recae en el Impuesto Sobre la Renta y en el Impuesto al Activo en México. En España se aplica al Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, al Impuesto Sobre Sociedades y al Impuesto Sobre el Patrimonio. Tiene como objeto evitar la doble tributación estableciendo para ello un mecanismo basado en la aplicación de la legislación interna de cada uno de los países signatarios para determinar qué Estado recaudará el impuesto y cómo se acreditará en el otro Estado su pago. Con este Convenio también se trata de prevenir la defraudación y la evasión fiscal.

De lo anterior podemos identificar que ambos Estados signatarios tienen el derecho de gravar, pero evitan la doble tributación al permitir cada Estado el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, o bien, el de exención de los ingresos obtenidos de fuente ubicada fuera del país de residencia del contribuyente. Cualquiera que sea el método adoptado. El convenio normalmente incluye las medidas necesarias para garantizar que la doble tributación sea efectivamente eliminada.<sup>182</sup>

---

<sup>182</sup> Cfr. Romano, Mussali Emilio, *Convenios Internacionales en Materia Fiscal*, *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Año 18, No. 18, Ed. Escuela Libre de Derecho, México 1994, p. 482.

"El establecimiento de esta red de tratados representa un paso decisivo en el fortalecimiento de las relaciones económicas de México con sus principales socios comerciales. Al eliminar la doble tributación, desaparecen los costos fiscales adicionales en que incurren las empresas cuando realizan operaciones fuera de su país y que les impide establecer sus inversiones en donde mejor les convenga. Estos tratados contienen reglas que permitirán a las empresas mexicanas ser más competitivas y conquistar nuevos mercados y otorgan mayor seguridad y estabilidad a la inversión extranjera, permitiendo avanzar en el proceso de apertura y consolidación del crecimiento económico de México." <sup>183</sup>

Por su importancia incorporamos el siguiente cuadro el cual contempla los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación que México ha firmado y ratificado.

| PAIS                 | FIRMADO  | APROBADO POR EL SENADO MEXICANO | APROBADO EN EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES                | EN VIGOR  | APLICABLE/ DIARIO OFICIAL                                 |
|----------------------|----------|---------------------------------|----------------------------|----------------------------------|-----------|---|
| ALEMANIA<br>4/<br>5/ | 23/II/93 | 27/V/93                         | 11/XI/93                   | ESPAÑOL<br>ALEMAN                | 30/XII/93 | 1/II/94<br>D.O. 16/III/94<br>D.O. 6/V/94<br>D.O. 15/VI/94 |
| ARGENTINA<br>8/      | 26/XI/97 | 19/VI/98                        |                            | ESPAÑOL                          |           | D.O. 19/VI/98   |
| BELGICA              | 24/XI/92 | 1/VI/94                         | X                          | ESPAÑOL<br>FRANCES<br>NEERLANDES | 1/II/97   | 1/II/98<br>D.O. 6/II/97                                   |
| CANADÁ<br>9/         | 8/IV/91  | 8/VII/91                        | X                          | ESPAÑOL<br>FRANCES<br>INGLES     | 11/V/92   | 1/II/92   |

<sup>183</sup> Romano, Mussali Emilio, Convenios Internacionales en Materia Fiscal, Op. cit., p. 485.

| PAIS            | FIRMADO            | APROBADO POR EL SENADO MEXICANO | APROBADO EN EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES              | EN VIGOR             | APLICABLE/ DIARIO OFICIAL                         |
|-----------------|--------------------|---------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------|---|
| CANADÁ<br>2/    | 16/III/90          | 8/VII/91                        | X                          | ESPAÑOL<br>FRANCÉS<br>INGLÉS   | 27/IV/92             | 1/I/93<br>D.O. 15/VII/92                          |
| COREA           | 6/X/94             | 16/XII/94                       | X                          | ESPAÑOL<br>COREANO<br>INGLES   | 11/II/95             | 1/I/96<br>D.O. 16/III/95                          |
| CHILE           | 17/IV/98           | 30/XII/98                       | X                          | ESPAÑOL                        | 15/XI/99             | 1/I/00<br>D.O. 12/V/00                            |
| DINAMARCA       | 11/V/97            | 28/X/97                         | X                          | ESPAÑOL<br>DANES<br>INGLES     | 22/XII/97            | 1/I/98<br>D.O. 27/V/98                            |
| ECUADOR         | 30/VII/92          | 25/V/94                         |                            | ESPAÑOL                        |                      |   |
| ESPAÑA          | 24/VII/92          | 27/V/93                         | X                          | ESPAÑOL                        | 6/X/94               | 1/I/95<br>D.O.<br>31/XII/94                       |
| EUA<br>6/       | 8/IX/92<br>8/IX/94 | 12/VII/93<br>16/XII/94          | 20/XI/93                   | ESPAÑOL<br>INGLES              | 28/XII/93<br>26/X/95 | 1/I/94<br>D.O. 3/II/94<br>26/X/95<br>D.O. 25/I/96 |
| EUA<br>2/<br>6/ | 9/XI/89<br>9/IX/94 | 19/XII/89<br>16/XII/94          |                            | ESPAÑOL<br>INGLES              | 8/I/90<br>28/X/95    | 18/I/90<br>D.O. 23/I/90<br>26/X/95<br>25/I/96     |
| FINLANDIA       | 12/II/97           | 26/XI/97                        | 29/VI/98                   | ESPAÑOL<br>FINLANDÉS<br>INGLES | 14/VII/98            | 1/I/99<br>D.O.<br>11/VIII/99                      |
| FRANCIA         | 7/XI/91            | 18/XII/92                       | X                          | ESPAÑOL<br>FRANCES             | 31/12/92             | 1/I/93<br>D.O. 16/III/93                          |
| ITALIA          | 8/VII/91           | 25/V/94                         | X                          | ESPAÑOL<br>ITALIANO            | 10/III/95            | 1/I/96<br>D.O. 29/III/95                          |
| ISRAEL          | 20/VII/99          | 28/IV/00                        | X                          | ESPAÑOL<br>HEBREO<br>INGLÉS    | 9/V/00               | 1/I/00  |
| IRLANDA         | 22/X/98            | 30/XII/98                       | 31/XII/98                  | ESPAÑOL<br>INGLES              | 31/XII/98            | 1/I/99  |
| JAPÓN           | 9/IV/96            | 29/IV/96                        | X                          | ESPAÑOL<br>JAPONES<br>INGLES   | 6/XI/96              | 1/I/97<br>D.O. 6/I/97                             |
| NORUEGA         | 23/III/95          | 14/XI/95                        | X                          | ESPAÑOL<br>NORUEGO             | 23/I/96              | 1/I/97<br>D.O.<br>26/VIII/96                      |
| PAISES<br>BAJOS | 27/IX/93           | 22/V/94                         | X                          | ESPAÑOL<br>NEERLANDÉS          | 13/X/94              | 1/I/95<br>D.O.<br>31/XII/94                       |

| PAIS              | FIRMADO   | APROBADO POR EL SENADO MEXICANO | APROBADO EN EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES           | EN VIGOR  | APLICABLE/ DIARIO OFICIAL    |
|-------------------|-----------|---------------------------------|----------------------------|-----------------------------|-----------|------------------------------|
| POLONIA           | 30/XI/98  | 26/IV/99                        |                            | ESPAÑOL<br>POLACO<br>INGLÉS |           |                              |
| PORTUGAL          | 11/XI/99  | 28/IV/00                        |                            |                             |           |                              |
| REINO UNIDO<br>7/ | 2/VI/94   | 6/VI/94                         | 14/XII/94                  | ESPAÑOL<br>INGLÉS           | 15/XII/94 | 1/IV/94<br>D.O. 15/III/95    |
| SINGAPUR          | 9/XI/94   | 26/IV/95                        |                            | ESPAÑOL<br>INGLÉS           | 14/IX/95  | 1/1/96<br>D.O.<br>23/VIII/96 |
| SUECIA            | 21/IX/92  | 15/XII/92                       | 21/IX/92                   | ESPAÑOL<br>INGLÉS           | 18/XII/92 | 1/1/93<br>D.O. 10/II/93      |
| SUIZA             | 3/VIII/93 | 1/VI/94                         | X                          | ESPAÑOL<br>FRANCES          | 8/IX/94   | 1/1/95<br>D.O. 24/X/94       |

2/ En materia de intercambio de información

4/ Publicación de fe de Erratas

5/ Modificación al Protocolo

6/ Modificación al Tratado

7/ Entrada en vigor retroactiva

8/ Para Evitar la Doble Imposición en materia de Transporte Internacional

9/ Tratado en renegociación <sup>184</sup>

### 3.2 LA GLOBALIZACIÓN FRENTE A LA POTESTAD TRIBUTARIA

Es innegable que el Estado ante la transformación del sistema internacional se plantea nuevos retos.

Las negociaciones comerciales internacionales y la promoción de las exportaciones favorecen el acceso de productos nacionales a los mercados del exterior, abriendo nuevos mercados y diversificando el destino de nuestras exportaciones; también se

<sup>184</sup> Carpeta Informativa de la Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacionales, S.H.C.P., México 2000, p. S/N.

fortalece la planta productiva nacional y favorece la creación de empleos bien remunerados. En el proceso de inserción a la globalización, la doble tributación constituye un obstáculo para el mejor desarrollo de las relaciones económicas entre los distintos países.

Por lo que para llevar a cabo dichas negociaciones, fue necesario la creación de diversos instrumentos jurídicos -ya sean llamados Convenios, Tratados, Acuerdos- entre los Estados para poder regular mejor todos los acontecimientos producidos con motivo de la globalización, pues, no obstante todos los acontecimientos de la globalización, el Estado es y seguirá siendo el principal actor de las relaciones internacionales y en su calidad de órgano supremo, el Estado a través de su función competente (Poder Ejecutivo en nuestro país) es quien puede suscribir Tratados.

México ha multiplicado sus lazos comerciales con la firma de diversos tratados de Libre Comercio, los cuales suman un total de ocho en la última década y todos se han puesto en vigor. Estos Tratados se han firmado con países de América del Norte, como es el Tratado de Libre Comercio firmado con Estados Unidos de Norteamérica y Canadá. En Latinoamérica con Chile, Costa Rica, Bolivia, Colombia y Venezuela (conocido como G3) y Nicaragua. Recientemente se han firmado dos Tratados uno con Israel y otro con la Unión Europea, en todos estos convenios su aplicación tiene como objetivo a futuro la entrada de productos sin pagar impuestos, es decir, contiene disposiciones para fomentar las compras y las ventas entre los países signatarios, quitando paulatinamente los aranceles o impuestos que se pagan por los productos para entrar a otro Estado.

Así por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio celebrado con Israel que es uno de los más recientes, tiene entre sus objetivos fortalecer sus relaciones económicas, promover sus desarrollos, crear un mercado más extenso y seguro para los bienes producidos en sus territorios, establecer reglas claras de cooperación. Precisar una zona de libre comercio a través de la eliminación de las barreras comerciales.

En dicho Tratado, se establece que ninguna disposición del mismo se aplicará a medidas tributarias, ni tampoco afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las partes que se deriven de algún convenio tributario, estableciéndose que en caso de incompatibilidad de los mismos, el convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad.

Por otra parte, el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea firmado también recientemente, tiene como fin fomentar el desarrollo de los intercambios de bienes incluyendo una liberalización bilateral y preferentemente progresiva y recíproca del comercio de bienes que tenga en cuenta la sensibilidad de determinados productos y de conformidad con las normas pertinentes de la Organización Mundial de Comercio. Estableciéndose que ninguna disposición del acuerdo podrá utilizarse para evitar la adopción o la aplicación por México o los Estados miembros de cualquier medida destinada a evitar el fraude o la evasión fiscal de conformidad con las disposiciones fiscales de los acuerdos creados para evitar la doble tributación u otras disposiciones fiscales o la legislación nacional en materia fiscal. Tal es el caso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición con Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, Chile, Dinamarca,

Estados Unidos, España, Finlandia, Francia, Gran Bretaña, Israel, Italia, Irlanda, Japón, Noruegas, Países Bajos, Singapur, Suecia y Suiza los cuales ya están en vigor.

Es así que con la globalización, la apertura de los mercados y el desarrollo tecnológico han acelerado las transacciones de capital, trabajo, información y conocimiento, por lo que se convierte en el marco de referencia de la evolución de sociedades.

Siendo así, tenemos que el Estado es quien suscribe los tratados internacionales, ya sean sobre materia comercial o fiscal con otros países para fortalecer sus relaciones y equilibrar la aplicación de las leyes internas, para que ni uno ni otro se vea afectado en su potestad y en su soberanía.

En el caso del Derecho Fiscal llevado al ámbito internacional, podemos decir que no existen normas de carácter internacional que impongan límites a la potestad tributaria de un Estado en virtud de su soberanía.

El legislador nacional determina los casos de sumisión a su propio ordenamiento tributario, teniendo siempre en cuenta que en la delimitación de su propia competencia cada Estado debe mantenerse en los límites del mismo, sin inmiscuirse en la competencia de los demás Estados.

En México, la potestad tributaria del Estado es poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas al gasto público. El poder

tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad, este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos.

El principio de soberanía produce una serie de consecuencias en el campo del Derecho Internacional Tributario: Cada Estado ejerce su poder tributario en su territorio. Fuera de las fronteras del mismo Estado esta potestad no implica que no se tomen en consideración a efectos de la imposición en un país los presupuestos de hechos ocurridos de acuerdo con el principio de territorialidad de los impuestos; los impuestos se exigen únicamente cuando hay una conexión con el territorio del Estado que ha establecido tales impuestos.

Sin embargo, puede ocurrir el hecho de que en otro país también se exija el pago de un impuesto por el mismo concepto o por otro diferente, siempre y cuando el sujeto pasivo se ubique en el supuesto establecido en la norma ya sea de uno o de otro país.

Así, la potestad tributaria de dos Estados puede llegar a coincidir cuando una persona física o moral tiene doble residencia para efectos fiscales de acuerdo con las leyes de dos países distintos o cuando un ingreso tiene diversas fuentes.

Es el caso de la doble imposición, en la que la situación se plantea desde el momento que cada Estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan

sometidos a su potestad tributaria y aunque no pueda inmiscuirse en la potestad de los demás Estados, nada impide que tenga en cuenta los hechos impositivos ocurridos en otro país desde el momento en que éstos tengan algún tipo de conexión con su Estado.

El punto de conexión en Derecho Internacional Tributario no puede conducirnos más que a aplicar o no la propia legislación, entendiéndose que se dan o no los supuestos necesarios para la imposición de una persona, de un bien o de un beneficio.<sup>185</sup>

Ante esta situación y para no vulnerar la soberanía de los Estados, se celebran los Tratados para Evitar la Doble Tributación, así ningún Estado somete su soberanía a la de otro, por el contrario, en virtud de ésta convienen un método para determinar quien percibirá el ingreso causado por una persona y como acreditarlo en el otro Estado.

Por lo anterior, podemos afirmar que, para el surgimiento de las relaciones internacionales es vital la soberanía pues sin soberanía no hay autodeterminación.

Insistimos en que la soberanía no es un concepto anacrónico y que la globalización no significa pérdida de identidad, ni tampoco la imposición de nuevas hegemonías, sino que es un proceso que lleva a la homogeneización de formas de concebir el mundo, creencias, sistemas políticos, sociales y económicos, instituciones, valores, técnicas,

---

<sup>185</sup> Cfr. Borrás, Alegria, *La Doble Imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Ed. Estudios de Hacienda Pública, Madrid 1974. pp. 20-22.

costumbres, modas y otros muchos aspectos de la realidad cultural, lo cual no podemos pasar por alto pues a diario convivimos con los efectos de la globalización y ante éstos cambios no podemos mantenernos estáticos ya que cada día va ganando más terreno, principalmente en el ámbito económico, por lo que México decide formar parte de dicho proceso para lo cual firma diversos Tratados con los demás Estados en diversos aspectos: comercial, fiscal, Derecho Internacional privado, entre otros.

Cabe señalar que cuando un Estado suscribe un Tratado, lo hace en pleno uso de su soberanía ya que un Estado no puede obligar a otro Estado a firmar un tratado que vaya en contra de sus intereses o en perjuicio de los mismos. Así, el Estado al firmar el tratado exterioriza su voluntad.

México debe asumir sus compromisos internacionales reflejados en los tratados con los diversos países ya sea en materia fiscal, de libre comercio u otras materias. La firma de tales convenios o Tratados no implica pérdida de la soberanía ni menoscabo de la potestad tributaria, simplemente en algunos casos es necesario adecuar nuestras normas a los cambios que se dan continuamente con motivo de la globalización y las relaciones internacionales, además, dicha adecuación se hace a través del Poder Legislativo, órgano encargado de crear las leyes que nos rigen, en consecuencia, la potestad tributaria no se ve afectada. Así tenemos que México está negociando tratados para evitar la doble imposición con Australia, Austria, Brasil, China, Grecia, Hungría, Indonesia, Luxemburgo, Malasia, Nicaragua, República Checa y Rusia.

Hemos mencionado anteriormente que en el Derecho Mexicano, los tratados, ya sean bilaterales o multilaterales, forman parte de las leyes fundamentales de México, en virtud de que al seguir el procedimiento previsto en la Constitución se incorpora el tratado al Derecho interno, previsto en los artículos 76, fracción I, 89 fracción X, y 133 constitucionales al aprobar el Senado el Tratado, y al ratificarlo, promulgarlo y publicarlo el Presidente de la República con el único requisito de que no sea contrario al espíritu de la Constitución. Siendo así los tratados inclusive transforman el derecho interno. Por ejemplo el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, firmado en diciembre de 1992, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1993, y que entró en vigor el 1º de enero de 1994, que dio lugar a que se reformaran diversas leyes federales, para hacer frente a los compromisos internacionales pactados por México, tal y como se señaló en la Exposición de Motivos de la Ley que adiciona, reforma y deroga diversas leyes relacionadas con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 1993. Las leyes que se reformaron, derogaron o adicionaron fueron: Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial, Ley Federal sobre Metrología y Normalización, Ley Federal de Competencia Económica, Ley de Comercio Exterior, Código de Comercio en la parte relativa al Arbitraje Comercial, Ley Aduanera, Código Fiscal y Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.<sup>186</sup>

La función del Estado sigue siendo básica: el mantenimiento del orden, la definición de las políticas de desarrollo y sus prioridades, la conducción de la política exterior y del tipo

---

<sup>186</sup> Cfr. Malpica, de Lamadrid Luis, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Op. cit., p. 200.

de relación que se entable con actores gubernamentales y no gubernamentales. Así, la estructura básica en el orden interno e internacional continua siendo el Estado.

### 3.3 ESQUEMA IMPOSITIVO EN LA UNIÓN EUROPEA

Abordar el tema de la Unión Europea, significa referirse a uno de los bloques regionales más delineados en el mundo, al tiempo que constituye uno de los espacios económico-político y culturales de mayor importancia, no sólo en Europa sino a escala global.

En el caso de la Unión Europea, uno de los aspectos más relevantes del proceso de integración económica es que, se han perfilado a lograr un mayor crecimiento económico, integrándose cada vez más las economías de los países miembros, sin embargo no han perdido su identidad cultural, sus raíces históricas y sus tradiciones porque el proceso de integración toma como punto de partida las leyes de los países miembros, y en base a ellas avanza hacia leyes comunitarias.<sup>187</sup>

La Unión Europea es la única que ha llevado a cabo la creación de un mercado sin barreras arancelarias y no arancelarias que impedían la libre circulación de mercancías, personas, bienes y servicios, previéndose la unificación de las políticas económica, fiscal, monetaria, de seguridad y política exterior de sus Estados miembros.<sup>188</sup>

---

<sup>187</sup> Cfr. Piñon, Antillón Rosa María, *De la Comunidad a la Unión Europea*, Fac. de Ciencias políticas., UNAM, México, 1994, 1º ed., pp. 11, 13.

<sup>188</sup> Cfr. Piñon, Antillón Rosa María, *De la Comunidad a la Unión Europea*, Op. cit., pp. 71, 72.

En relación a los aranceles el Tratado de la Unión Europea establece en su artículo 120 que:

"1. Las Partes contratantes velarán en común porque sus disposiciones legislativas, reglamentarias o administrativas no obstaculicen de manera injustificada la circulación de mercancías en las fronteras interiores.

2. Las Partes contratantes facilitarán la circulación de mercancías en las fronteras interiores efectuando las formalidades vinculadas a prohibiciones y restricciones en el momento del despacho de las mercancías para su puesta en circulación. A elección del interesado, ese despacho podrá realizarse ya sea dentro del país, ya sea en la frontera interior. Las Partes contratantes se esforzarán por promover el despacho dentro del país.

3. En caso de que no puedan realizarse totalmente o en parte en algunos ámbitos las facilidades mencionadas en el apartado 2, las Partes contratantes se esforzarán por que dichas condiciones se realicen entre ellas o en el marco de las Comunidades Europeas.

El presente apartado se aplicará en particular al control del cumplimiento de las reglamenteaciones relativas a las autorizaciones de transporte y a los controles técnicos relativos a los medios de transporte, a los controles veterinarios, a los controles sanitarios veterinarios, a los controles fitosanitarios y a los controles relativos a los transportes de mercancías peligrosas y de residuos.

4. Las Partes contratantes se esforzarán por armonizar las formalidades relativas a la circulación de mercancías en las fronteras exteriores y por controlar su cumplimiento con arreglo a principios uniformes..."<sup>189</sup>

Respecto a los requisitos básicos de carácter fiscal que han de permitir la libre circulación de bienes y servicios en el territorio de la Unión Europea, el Tratado de la misma establece lo siguiente:

**"Art. 95.** Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Los Estados miembros derogarán o modificarán, a más tardar, al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas precedentes."<sup>190</sup>

Se trata de un precepto que establece la necesidad de que los bienes o productos en general, de los diferentes países integrantes de la Unión Europea sean tratados con

---

<sup>189</sup> Mariño, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Secretaría General, Técnica / Centro de Publicaciones, Madrid, 1995, p. 194.

<sup>190</sup> Mariño, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Op. cit., pp. 417, 418.

igualdad por las normas fiscales de dichos países, de manera que estas normas no condicionen su precio, alterando así la pretendida libertad de circulación de los bienes y servicios en el territorio de la Unión.

"**Art. 96.** Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente." <sup>191</sup>

Este artículo se refiere a la necesidad de armonizar las leyes fiscales para la consecución del objetivo de libertad de circulación, y para ello prohíben el establecimiento de ventajas fiscales de los Estados miembros de la Comunidad a favor de sus exportaciones, ya que los bienes así favorecidos estarían en situación económica ventajosa frente a los bienes del país importador, en virtud de esas artificiosas ventajas fiscales.

"**Art. 97.** Los Estados miembros que perciban el impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al sistema de imposición cumulativa en cascada podrán proceder a la fijación de tipos medios por producto o grupos de productos, respecto de los tributos internos que graven los productos importados o de las devoluciones concedidas a los productos exportados, sin perjuicio, no obstante, de los principios enunciados en los artículos 95 y 96..." <sup>192</sup>

---

<sup>191</sup> Mariño, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Op., cit., p. 418.

<sup>192</sup> Mariño, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Op., cit., p. 418.

Este precepto establece una serie de prevenciones para evitar los inconvenientes que para la libre circulación conlleva la modalidad del impuesto indirecto sobre el volumen de negocios con arreglo al sistema de imposición acumulativa en cascada, prevenciones que en realidad han devenido en la implantación en los países comunitarios de un impuesto general indirecto en modalidad del valor añadido, por sus indudables ventajas para favorecer la circulación económica que se propone la Unión Europea.<sup>193</sup>

**Art. 98.** En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, para un periodo de tiempo limitado."<sup>194</sup>

Al igual que en el artículo 96, el artículo 98 también se enfoca a prevenir el favorecimiento de los países miembros a través de no concederles exoneraciones ni reembolsos a sus exportaciones así como no imponer gravámenes compensatorios.

**Art. 99.** El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones

---

<sup>193</sup> Cfr. Menéndez, Morcno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Ed. Lex nova, Valladolid, 1997, p. 192.

<sup>194</sup> Mariño, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Op., cit., p. 418.

referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior ...".<sup>195</sup>

El presente artículo contiene una autorización general al Consejo de la Unión Europea para facilitar y agilizar en lo posible las tareas de armonización fiscal del ordenamiento jurídico de los Estados miembros.

Cabe señalar que la Unión Europea tiene su propio presupuesto, el cual es distinto al de cada uno de los Estados miembros. El Consejo y el Parlamento Europeo son las instituciones encargadas de aprobarlo.

Toda vez que el presupuesto comprende tanto el gasto como el ingreso y que este último se obtiene vía contribuciones que se imponen a los miembros de la Unión Europea; abordaremos a continuación el tema del presupuesto.

"El presupuesto comunitario se nutre de recursos propios obtenidos por las Comunidades Europeas en relación con actividades de su competencia. El hecho de que se hayan transferido competencias nacionales a las Comunidades Europeas se traduce en esa autonomía presupuestaria y de financiación...

---

<sup>195</sup> Marifo, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Op. cit., pp. 417, 418.

A partir de 1970 se fue reemplazando aquel sistema, propio de cualquier organización internacional, por una financiación mediante recursos propios, según lo habían previsto... los Tratados de la Comunidad Europea y Euratom (arts. 201 y 173). Estos recursos propios establecidos por la Decisión de 21.4.1970 (en vigor desde 1.1.71), son los aranceles exteriores comunes, los gravámenes o exacciones agrícolas (incluida la cotización del azúcar) y un porcentaje (inicialmente el 1%) sobre la base uniforme del Impuesto al Valor Añadido." <sup>196</sup>

A continuación mencionaremos los ingresos con los que la Unión Europea cuenta.

La doctrina suele distinguir entre los recursos propios tradicionales, que por naturaleza corresponden a las Comunidades Europeas ( las exacciones reguladoras agrícolas y los aranceles aduaneros) y los recursos propios de equilibrio o de naturaleza fiscal (el porcentaje sobre la base imponible del Impuesto al Valor Añadido y el porcentaje sobre el Producto Nacional Bruto).

Estos recursos se obtienen por las Comunidades Europeas mediante la aplicación directa de las disposiciones comunitarias sobre la política común agrícola (PAC) y la Unión Aduanera a los importadores y a los productores comunitarios. Las exacciones reguladoras agrícolas y los aranceles aduaneros, que perciben las comunidades europeas por la importación de los productos agrícolas e industriales, son la expresión financiera de las competencias que los Estados miembros han transferido a la Unión.

---

<sup>196</sup> Mangas, Martín Araceli, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Ed. Mc Grow - Hill, Madrid, 1996, p. 217.

Estos ingresos se recaudan por los Estados miembros cuando se introducen los productos de terceros Estados al ser importados en el territorio aduanero comunitario y se transfieren a una cuenta de la Unión Europea abierta en los Bancos nacionales centrales, deduciendo los Estados miembros un 10% por gastos de gestión. Al respecto cabe señalar que, los Estados tienen plazos para transferir los recursos que perciben a nombre y cuenta de la Unión Europea y que transcurrido el plazo previamente establecido, deben abonar intereses de demora a la Comunidad sin que pueda haber causa que justifique el retraso, lo anterior de acuerdo al criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).

La exacción reguladora agrícola, incluidos los montantes compensatorios, suplementarios y las primas, son un gravamen que se percibe por la importación dentro de la Unión Europea respecto de productos agrícolas procedentes de terceros países; en general, los productos agrícolas sujetos a organizaciones comunes de mercado tienen precios más bajos en los mercados mundiales que en la Unión Europea, debido a los diversos sistemas de apoyo a los precios de los productos agrícolas comunitarios, lo anterior con el fin de garantizar un nivel de rentas adecuado a los agricultores comunitarios. Bajo este esquema y a fin de evitar desventajas que afectan a los productos comunitarios frente a los importados del exterior de la Unión, se han establecido exacciones reguladoras cuyo monto varía en función de los precios en el mercado mundial y en el mercado comunitario.

El arancel exterior común (AEC) es el derecho de aduana que se percibe por la introducción en el territorio de la Unión de productos de terceros países (incluidos los aranceles por los productos de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, inscritos en el presupuesto general).

Los Estados miembros han perdido, desde su pertenencia a las Comunidades Europeas, la competencia para percibir aranceles nacionales ya que es la Unión Europea la que establece qué arancel debe pagar un producto exterior por introducirse en la Unión desde cualquiera de las fronteras de los Estados miembros para ser vendido en cualquier parte de la Unión, por lo que el arancel exterior común es un gravamen fijo. Aunque materialmente los percibe el servicio aduanero nacional, como las exacciones reguladoras agrarias, jurídicamente no es un ingreso de los Estados miembros.

Por otra parte, "el Impuesto al Valor Añadido es un impuesto nacional al consumo, regido por un conjunto de directivas comunitarias a los fines de su armonización y por las leyes nacionales de transposición. Es evidente que los países con un elevado consumo y con una imposición fiscal indirecta elevada, como España, se pueden ver perjudicados por esta "exacción" que deben girar a la Unión. En cifras relativas se paga más en los países pobres o medianamente ricos que en los verdaderamente ricos." <sup>197</sup>

Conviene aclarar que este ingreso, no es un impuesto comunitario sobre los ciudadanos, que se agregue al Impuesto al Valor Agregado que soportan los

---

<sup>197</sup> Mangas, Martín Araceli, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Op. cit., p. 222.

contribuyentes, sino que ese porcentaje se determina del IVA recaudado en cada Estado miembro. Es decir, que una parte de la fiscalidad que se paga se ingresa en la Hacienda comunitaria.

El "cuarto recurso" comunitario resulta de la aplicación de un porcentaje uniforme al PNB de toda la comunidad. Mediante este recurso basado en el PNB, cada Estado contribuye según su riqueza. El tipo o porcentaje uniforme que hay que pagar se establece cada año en el marco del procedimiento presupuestario.

A este cuarto ingreso se recurre en función de los ingresos estimados por los tres anteriores (exacciones, AEC, IVA) a fin de garantizar el equilibrio presupuestario. Por lo que tiene un carácter complementario en donde la cantidad que corresponde a cada Estado miembro y que se ingresa en la Hacienda comunitaria se detrae de los ingresos fiscales de los Estados.

Hay un gran debate sobre la reforma del sistema presupuestario que afecta fundamentalmente en materia de ingresos a las contribuciones basadas en el IVA y en el PNB que obliga a Alemania, y también a España, a un gran esfuerzo. El PNB total de un país puede ser muy elevado, pero el PNB per cápita puede ser más reducido. En diversos países, fundamentalmente en Alemania y España, se estima que sería más justo si las contribuciones se basaran en el PNB per cápita.

Además de los ingresos ya mencionados existen otros ingresos diversos a los que se refiere el artículo 201 del Tratado de la Comunidad Europea, son el impuesto sobre las remuneraciones de los funcionarios, los intereses por demora, las multas y los ingresos por la venta de publicaciones y otros bienes. En conjunto, estos ingresos específicos apenas alcanzaban el 0.7 % en 1996.

Tanto la Decisión de 1988 como la vigente de 1994 prevén en su artículo 2.2 la posibilidad de nuevos recursos ( o "quinto recurso") procedente de impuestos que se establezcan en el marco de una política común.<sup>198</sup>

Así tenemos que forman parte de los ingresos comunitarios los ingresos procedentes de otros impuestos que se establezcan en el marco de una política común. Ejemplo de ellos, son las multas obtenidas en aplicación, de la política común de la competencia, los ingresos derivados del funcionamiento administrativo de las instituciones, por servicios prestados, los intereses de demora o el impuesto sobre los salarios de los funcionarios comunitarios y recaudado por todas las instituciones.<sup>199</sup>

Cabe señalar que respecto del manejo exterior del Parlamento Europeo, los Tratados han establecido otro sistema más de control externo no político a través del Tribunal de Cuentas el cual es una de las cinco instituciones comunitarias.

---

<sup>198</sup> Cfr. Mangas, Martín Araceli, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Op. cit., p. 224.

<sup>199</sup> Cfr. Sáenz, de Santa María Paz, et al, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Ed. EUROLEX, S.L., Madrid 1996, p. 243.

Lo anterior en el marco del artículo 45 A del Tratado de la Unión Europea: "La fiscalización, o control de cuentas, será efectuada por el Tribunal de Cuentas."<sup>200</sup>

El Tribunal de Cuentas "fue creado en 1.977 y, como se ha señalado, el Tratado de la Unión Europea lo eleva a institución por medio del artículo 4.1. Por lo demás poco son alteradas sus funciones..., pero dos puntos merecen destacarse al respecto. Por un lado, las "observaciones" que en cualquier momento puede presentar el tribunal podrán consistir en "informes especiales"... Por otro lado, con vistas a confirmar el compromiso de defender los intereses financieros de los contribuyentes, el Tratado de la Unión Europea le confía al Tribunal de Cuentas la función de manifestarse formalmente acerca de la "fiabilidad de las cuentas y regularidad y legalidad de las operaciones correspondientes" sometidas a su examen. Esa manifestación se hará anualmente por medio de una Declaración dirigida al Parlamento Europeo y al Consejo, declaración que viene así a añadirse al informe anual que el Tribunal debe presentar a las instituciones."<sup>201</sup>

El Tribunal de Cuentas es, pues una institución, de naturaleza administrativa y no judicial, que ejerce funciones de control externo de las cuentas y de consulta con plena independencia en el interés general de las Comunidades Europeas.

---

<sup>200</sup> Mariño, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Op. cit., p. 290.

<sup>201</sup> Mariño, Fernando M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Op. cit., p. 32

Se compone de doce miembros nombrados para un periodo de seis años por el Consejo mediante decisión unánime y previa consulta al Parlamento Europeo.

Las cualidades de carácter personal que deben reunir los jueces del Tribunal de Cuentas son las de profesionalidad e independencia, comprometiéndose a ejercer sus funciones con dedicación exclusiva y permanente.

El Tribunal de Cuentas, calificado como la conciencia financiera de la Comunidad, fue creado mediante el Tratado de 22 de junio de 1975 sobre modificación de ciertas disposiciones financieras, que estableció un régimen de financiación íntegra de las Comunidades mediante recursos propios e incrementó los poderes del Parlamento europeo en materia presupuestaria.<sup>202</sup>

Su misión se dirige a fiscalizar la utilización de la voluminosa masa presupuestaria por organismos nacionales y comunitarios y no es diferente de la que se encomienda a los tribunales de cuentas o instituciones similares en los Estados miembros. Examinará igualmente las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier organismo creado por la Comunidad en la medida en que el acto constitutivo no excluya dicho examen.

El alcance del control se extiende, pues, a las cuentas que están fuera del presupuesto comunitario, es decir, a la utilización por organismos exteriores de las subvenciones

---

<sup>202</sup> Cfr. Mangas, Martín Araceli, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Op. cit., p. 232.

comunitarias; y también caen bajo su control el Fondo Europeo de Desarrollo, el Centro Europeo para el Desarrollo de la Formación Profesional, etc.

El control siempre es externo y el objeto de verificación son las cuentas. Pero las instituciones y los diferentes organismos siguen siendo responsables del control interno (vigilancia interna de la ejecución del presupuesto, del control de los compromisos y ordenación de los gastos y control de los ingresos).

En relación con el criterio de legalidad, el Tribunal examina si las operaciones respetan las normas presupuestarias de los Tratados, el reglamento financiero y los actos comunitarios que les afecten. Pero debe tener en cuenta también la regularidad de la operación, es decir, si ha quedado reflejada correctamente desde un punto de vista contable.

Existe otro criterio denominado de buena gestión financiera, el cual no obedece a criterios jurídicos, sino que se trata de apreciaciones sobre el buen juicio de la operación tanto desde una perspectiva de la oportunidad política o económica, criterios éticos, la adecuada organización interna y el funcionamiento de los controles internos, etc.

El control es a posteriori, es decir, en el estadio final de la operación cuando ya hay un pago o transferencia en un ejercicio cerrado; pero no excluye que los controles puedan efectuarse antes del cierre de las cuentas del ejercicio presupuestario, lo que facilita la rectificación de las irregularidades.

Igualmente puede ser consultado con carácter facultativo cuando así lo solicite alguna Institución; pero su competencia consultiva no depende únicamente de la petición preceptiva o facultativa por las Instituciones pues el Tribunal de Cuentas podría, por propia iniciativa y en todo momento, expresar sus observaciones sobre cuestiones particulares.

Junto a estas competencias clásicas, el Tratado de la Unión Europea ha acentuado su función de control a grado tal, que el Tribunal de Cuentas deberá presentar al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones correspondientes (art. 188 C.1. párr. 2) y puede incluso, presentar informes especiales (lo que ya venía sucediendo en la práctica).<sup>203</sup>

Por lo expuesto anteriormente podemos concluir, que el establecimiento de las contribuciones en la Unión Europea se rigen por el principio de legalidad, es decir, que los impuestos a pagar son establecidos en ley y dicha ley es el Tratado de la Unión Europea, en él se contienen todas las disposiciones relativas a su funcionamiento y regulación. El sistema de recursos propios también se establece a través de decisiones.

Así, el sujeto pasivo es cada Estado miembro, mismos que deben contribuir conforme a las bases y condiciones dispuestas en el mismo Tratado por lo que el sujeto activo es propiamente la Unión Europea.

---

<sup>203</sup> Cfr. Mangas, Martín Araceli, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Op. cit., pp. 233 a 235.

Cabe señalar que para la elaboración del Tratado constitutivo de la Unión Europea se tomaron en cuenta las legislaciones de los países miembros, porque hacia el interior de dichos países miembros imperan sus propias normas.

### 3.4 CUESTIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA GLOBALIZACIÓN

"La necesidad de la armonización de las normas fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea se desprende y fundamenta... fácilmente en la lectura del artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, de 25 de marzo de 1957. En este artículo 2..., cuya redacción actual proviene del artículo 6.B.2 del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1986 (Doce n.º 191, de 29 de julio de 1992), se establecen las líneas generales que sustentan los objetivos que se propone conseguir la entonces denominada Comunidad Europea, y que, en consecuencia, justifican la constitución de la misma, en definitiva, su propia existencia. Señala, en efecto, el mencionado artículo 2, que "la comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 3.A, un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un crecimiento sostenible y no inflacionista que respete el medio ambiente, un alto grado de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de empleo y de protección social, la elevación del nivel y la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros".<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 190.

La consecución de estos objetivos -a los que el Acta única Europea, en vigor desde el 1 de julio de 1987, ha añadido el de contribuir conjuntamente a hacer progresar de manera concreta la Unión Europea-, fundamenta la denominada armonización fiscal, esto es, la homogeneización o aproximación de los contenidos de las normas reguladoras de carácter fiscal existentes en todos los países que integran la Unión Europea.

El que la armonización fiscal de la Unión Europea resulte ineludible para el cumplimiento de los objetivos que se propone el Tratado, no significa, desde luego, que las tareas armonizadoras hayan resultado fáciles de concretar, ni que se hayan culminado después de casi 40 años de existencia de la Comunidad Europea, y ni siquiera que esté garantizada su culminación. Un breve repaso por las dificultades más sobresalientes con que se ha encontrado el proceso de armonización fiscal de los países miembros debe resultar esclarecedor de su presente y de sus perspectivas, cuyos aspectos más generales, trataremos de abordar en esta exposición.

Sintéticamente, la alineación de los sistemas fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea han topado con los obstáculos que se expresan a continuación.

En primer lugar, se observa que la regulación de la materia tributaria es considerada como una de las más destacadas manifestaciones de la potestad del Estado, cuyo reflejo más significativo es la aplicación del principio de legalidad en el establecimiento y regulación de los aspectos fundamentales de los tributos, principio consagrado en los distintos textos constitucionales de los Estados europeos. De esta forma, la regulación de

los tributos se considera propia del Derecho interno y ha de llevarse a cabo por los órganos políticos que ostentan la máxima representación popular, es decir, por los órganos parlamentarios (órgano legislativo), plasmándose con ello el viejo principio de autoimposición de los tributos, según el cual éstos se han de establecer por decisión expresa de los representantes políticos de sus destinatarios a través de una ley. La armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros viene a significar una cesión del poder tributario a favor de los órganos políticos de la Unión Europea competentes para dictar las normas armonizadoras.

En segundo lugar, resulta una evidente dificultad para la armonización de las legislaciones fiscales de los diferentes Estados miembros, las diferencias entre sus sistemas tributarios. Así la orientación de la política fiscal, democráticamente decidida por cada uno de los Estados, puede discrepar en cuanto al volumen de ingresos y gastos públicos que se consideran adecuados; sobre el alcance de la redistribución de las rentas que se desea y los criterios que se entienden necesarios utilizar para su consecución por los respectivos sectores públicos; así mismo también pueden disentir, sobre el papel que los tributos pueden y deben cumplir como instrumentos de política económica por parte del sector público, entre otros. Estas diferencias, afectan en suma la armonización de las legislaciones aludidas en el Tratado de la Unión Europea, pues son decisiones de cada Estado, y que naturalmente deben respetarse debido a su soberanía y por respeto asimismo y al sistema democrático que necesariamente ha de seguirse en su decisión.<sup>205</sup>

---

<sup>205</sup> Cfr. Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 191 y 193.

"En tercer lugar, es evidente la dificultad que significa para los objetivos europeos de armonización, la creciente sensibilidad social que manifiesta la opinión pública respecto de las modificaciones de la regulación de la materia fiscal, sobre la que se cuestiona, más o menos acusadamente pero desde luego cada vez con mayor eco, tanto su nivel como su complejidad..."<sup>206</sup>

En cuarto lugar, debemos mencionar que otra dificultad para realizar el objetivo de la armonización de las legislaciones fiscales nacionales se debe a que los problemas económicos de los Estados miembros son en muchas ocasiones distintos para cada uno de ellos, y por lo tanto no fácilmente solucionables con medidas fiscales idénticas.

Sin embargo, todas estas dificultades, no han sido obstáculo para el cumplimiento de las tareas de armonización.<sup>207</sup>

Los mayores logros en el campo de la armonización fiscal se han producido, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por esta razón vamos a estudiar inicialmente los problemas de la armonización en este Impuesto, para posteriormente analizar la situación de las tareas armonizadoras respecto de las demás figuras impositivas.

En relación al Impuesto al Valor Añadido podemos mencionar primeramente, que "es un impuesto económicamente neutral -esto es, su aplicación no influye en la

---

<sup>206</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 194.

<sup>207</sup> Cfr. Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op.cit., p. 194.

determinación de los precios de los bienes y servicios cuya adquisición se grava, y es asimismo favorecedor de las inversiones de las empresas, ya que, como es sabido, el mecanismo de liquidación del impuesto plurifásico en la modalidad sobre el valor añadido permite deducir todas las cantidades soportadas por dicho impuesto en las adquisiciones de los bienes de inversión, de manera que no existe carga económica por este impuesto en las referidas adquisiciones...

En segundo lugar, en contraste con la modalidad de imposición general sobre el consumo denominada plurifásica en cascada, la modalidad sobre el valor añadido no produce la conocida concentración vertical de las empresas, ya que la incidencia del IVA es invariable e independiente del número de transacciones que afecten a los bienes y servicios antes de ser respectivamente consumidos o prestados. Por el contrario, en los impuestos en cascada cuantas más transacciones se produzcan antes del consumo final de los bienes o servicios, mayor es la carga fiscal acumulada, y de ahí que se intente conseguir la concentración de las actividades empresariales de producción y comercialización de los referidos bienes y servicios en el seno de una sola entidad jurídica, para evitar con ello las sucesivas transacciones y la consiguiente acumulación de carga impositiva." <sup>208</sup>

Por último, en favor de la implantación del IVA en los países de la Unión Europea está el hecho, de que el monto de lo recaudado por este impuesto en cada uno de los Estados

---

<sup>208</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 194, 195.

membros constituye una de las fuentes más significativas de la financiación de las instituciones políticas de la Unión Europea.

En cuanto a la imposición jurídico-positiva del mencionado Impuesto, arranca desde la entrada en vigor de dos Directivas de 11 de abril de 1967, publicadas en el Diario Oficial de la Comunidad el día 14 del mismo mes y año.

En la sexta Directiva se propuso fundamentalmente, "de acuerdo con lo antes señalado, armonizar el hecho imponible, los aspectos más significativos de la base del impuesto y los regímenes especiales que podían contemplarse en la regulación del IVA de los Estados miembros de la entonces denominada Comunidad Económica Europea, era evidente que el cumplimiento de la plena libertad de circulación de bienes, mercancías y servicios que se proponían estos países europeos, exigía profundizar aún más en ese proceso de homogeneización de las distintas legislaciones nacionales reguladoras del mencionado impuesto."<sup>209</sup>

En concreto, el objetivo de la abolición de las fronteras fiscales para la plena realización del mercado interior en el territorio de toda la Comunidad, demandaba la circulación de un Impuesto al Valor Añadido que pudiera satisfacerse en el país de origen donde se adquiriese el bien, sin perjuicio de que la deducción de la cantidad satisfecha por el impuesto se pudiera luego deducir por los empresarios o profesionales adquirentes no consumidores finales, en su país de destino. Lo anterior exige medidas compensatorias,

---

<sup>209</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 197.

porque de acuerdo con el mecanismo de pago y de deducción que se acaba de relatar, el impuesto se paga en un país y se descuenta en otro, con lo cual este último país se ve perjudicado por la no percepción del IVA, correspondiente a un bien cuyo destino es su territorio, aunque se haya adquirido en otro distinto.<sup>210</sup>

"Lo cierto es que la adopción de este método y el establecimiento de los complejos mecanismos compensatorios a que se ha hecho referencia, son todavía un objetivo difícil de alcanzar, al menos a muy corto plazo, y que en todo caso requeriría la adopción de unas medidas armonizadoras previas de las distintas legislaciones del IVA de los Estados europeos, medidas que básicamente consistían, en primer lugar, en la conclusión de la armonización de las bases del IVA, y en segundo lugar, en la armonización de los tipos de gravamen del referido impuesto."<sup>211</sup>

"En el difícil ámbito de la armonización de los tipos de gravamen del Impuesto, lo más destacable ha sido la aprobación de la Directiva de 19 de octubre de 1992, 92/77/CEE, publicada en el Diario Oficial de 31 de octubre de 1992. Esta Directiva esta inspirada en el acuerdo del Consejo de Ministros de Economía y Hacienda de la Comunidad Europea, de 24 de junio de 1991, en el que se llega a los compromisos siguientes:

1º Los Estados miembros han de aplicar un tipo de gravamen normal en su respectivo IVA, que puede ser igual o superior al 15 por 100.

---

<sup>210</sup> Cfr. Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 198.

<sup>211</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al., *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 198.

2º Se suprimen los conocidos hasta entonces como tipos de gravamen incrementados.

3º Los Estados comunitarios pueden asimismo aplicar uno o dos tipos de gravamen reducidos, en torno al porcentaje del 5 por 100, de los cuales se puede beneficiar una concreta relación de bienes y servicios, convenientemente especificada, en función de su contenido social o cultural.

4º Sólo transitoriamente se pueden aplicar los tipos cero de gravamen así como los tipos super-reducidos,... siempre y cuando estas modalidades de tipos de gravamen estuvieran establecidos antes del 1 de enero de 1991.

5º Estas medidas constituyen un régimen transitorio hasta la aplicación del régimen definitivo del IVA, que implantaría el sistema de gravamen en origen a partir del 1 de enero de 1997, si bien la Directiva del Consejo de 20 de diciembre de 1996, 96/95/C.E., publicada en el D.O.C.E. de 28 de diciembre de 1996, ha supuesto la ampliación temporal de estas medidas sobre los tipos de gravamen del IVA a que se acaba de hacer referencia, que serán aplicadas entre el 1 de enero de 1997 y 31 de diciembre de 1998.<sup>212</sup>

Por último y en relación con este periodo transitorio al que se acaba de hacer referencia, debe destacarse también lo regulado en la Directiva de 16 de diciembre de

---

<sup>212</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al., *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 198, 199.

1991, 91/680/CEE, publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1991, en virtud de la cual se ha incorporado a las legislaciones de los Estados miembros,...un hecho imponible específico que grava las denominadas adquisiciones intracomunitarias de bienes, cuyos aspectos más significativos consisten en que determinadas adquisiciones de bienes realizadas por empresarios o profesionales de algún Estado miembro de la Unión Europea, cuando el transmitente sea también empresario o profesional de otro Estado miembro distinto, satisfacen el impuesto en el país de destino de los mencionados bienes, esto es, normalmente en el país del adquirente; deduciéndose éste dicho Impuesto en su declaración del mismo si no es el consumidor final." <sup>213</sup>

Respecto al objetivo de completar la armonización de las bases del impuesto, además de un amplio número de propuestas de Directivas que aun no han sido definitivamente adoptadas, debe significarse la aprobación de la Directiva de 14 de julio de 1994, 94/5/CEE, publicada en el Diario Oficial de 3 de marzo de 1994, que profundizó en la regulación armonizadora del régimen especial del IVA aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. <sup>214</sup>

Entre "otros aspectos de la armonización fiscal en la Unión Europea debe significarse la presencia de normas de armonización respecto de los demás impuestos indirectos, y en concreto sobre los impuestos indirectos monofásicos y no generales, impuestos sobre consumos específicos, que en el ordenamiento jurídico tributario español se denominan

---

<sup>213</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 198, 199.

<sup>214</sup> Cfr. Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 198.

impuestos Especiales, y que en lo que se refiere al Derecho europeo han sido traducidos con la palabra "Accisas."<sup>215</sup>

El objeto de esta armonización se refiere exactamente a los impuestos indirectos que recaen sobre labores del tabaco, las bebidas alcohólicas y a los aceites minerales o carburantes. Los principales problemas de la armonización de los impuestos indirectos que gravan estos bienes, radican fundamentalmente en la desigual capacidad recaudatoria de estos gravámenes para los diferentes países europeos y también en los desiguales hábitos de consumo entre los ciudadanos de los distintos Estados.

La primera finalidad que se ha propuesto la Unión Europea para llevar a cabo la armonización fiscal de los gravámenes sobre estos productos, ha sido la de concretar y limitar las figuras integrantes de las denominadas accisas.

Los primeros logros armonizadores en el ámbito del gravamen sobre el consumo de labores de tabaco, se reflejan en la Directiva del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, 95/59/C.E., que codifica el contenido de las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, con sus correspondientes modificaciones.

En todas estas normas comunitarias se dan los primeros pasos en la armonización del Impuesto, para lo cuál se contempla la distinción y la clasificación de las diferentes labores del tabaco (cigarros, puros y cigarrillos, cigarrillos, tabaco para fumar, rapé y

---

<sup>215</sup> Vega, Mocoora Isabel, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 199.

tabaco para mascar), como cuestión inicial hasta conseguir la regulación de un gravamen específico cuya armonización comprenda también los demás elementos de sus normas reguladoras, y en concreto y fundamentalmente, la base y los tipos de gravamen.

"De aplicación general a las tres citadas modalidades de accisas,...son las directivas 78, 79, 80, 81, 82, 83 y 84, todas ellas del año 1992, cuyas características generales ponen de manifiesto que la efectividad armonizadora en este campo está bastante menos avanzada que en el IVA. Se establece en las mencionadas Directivas comunitarias un marco general de regulación común mínima de los citados gravámenes para todos los Estados, pero junto a ello resultan especialmente significativas las numerosas excepciones (y exenciones) que se prevén en la referida configuración general de carácter mínimo. También es notoria la previsión de periodos transitorios respecto del momento de la aplicación de la citada regulación mínima, para una serie de países, así como, por último, el que la previsión de los tipos de gravamen contemple únicamente un límite mínimo, que sin embargo no tiene limitación máxima alguna."<sup>216</sup>

Otros aspectos de la armonización fiscal en la Unión Europea lo constituyen las medidas relativas a los impuestos directos establecidos en los distintos Estados de la Unión Europea.

La armonización de los impuestos directos no está expresamente prevista en el Tratado de Roma, sin embargo, entre las exigencias incuestionables de la libertad de circulación

---

<sup>216</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 201.

de capitales, está sin duda el de la armonización de los impuestos directos, cuyas diferencias en la regulación de los Estados miembros impide de manera evidente su efectividad, dado que es incuestionable el que la tributación de los beneficios del capital hace o no atractivas las inversiones.<sup>217</sup>

"En cuanto a la Comunicación de la Comisión de las Comunidades de 11 de diciembre de 1987..., versa sobre las exigencias generales de la "Creación de un área financiera europea", y en la misma se indica que la creación de dicho espacio europeo pone de manifiesto la existencia de cuatro problemas fundamentales en relación con la armonización de la imposición directa... Estos cuatro problemas son en concreto los siguientes: la necesaria armonización de los impuestos sobre sociedades; la necesidad asimismo de adoptar las medidas adecuadas para combatir la evasión fiscal, provocada precisamente por las condiciones que necesariamente se tienen que adoptar para hacer efectiva la creación del área financiera europea; el reconocimiento de las negativas diferencias existentes entre los distintos sistemas impositivos nacionales respecto de los incentivos fiscales a las inversiones de capital; y, por último, la conveniencia de superar la restricciones establecidas por las legislaciones nacionales respecto de las posibilidades de invertir las cantidades depositadas en los fondos de pensiones."<sup>218</sup>

A continuación se analizan cada una de estas cuestiones que se acaban de enunciar.

---

<sup>217</sup> Cfr. Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 201.

<sup>218</sup> Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 202.

Respecto de la armonización del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros de la Unión Europea, se indica en la Comunicación de 11 de diciembre de 1987 que ésta debería abarcar a la configuración de la base y los tipos de gravamen del impuesto, para conseguir así tanto la libertad de establecimiento de las empresas, como la libertad de los accionistas e inversores para colocar sus fondos de capital. Por otra parte, la opinión de los analistas europeos consideran que la forma más efectiva de abordar la armonización del impuesto sobre sociedades de los países europeos habría de hacerse, no mediante Directivas de carácter amplio sino buscando aspectos concretos de las estructuras del impuesto en los que fuera más sencillo el acuerdo entre los diferentes países europeos.<sup>219</sup>

Se han llevado a cabo otros aspectos de la armonización fiscal de las sociedades, como es el caso de la regulación para todos los Estados comunitarios de un régimen común de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, así como respecto del régimen fiscal de las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes del Consejo Económico Europeo; aspectos que han sido recogidos en las Directivas 434 y 435, de 23 de julio de 1990, y que se han incorporado al ordenamiento español en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (BOE del 17). Asimismo, y aunque no se refiere a la imposición directa sino a la indirecta y más concretamente al gravamen que se conoce como "operaciones societarias". Cabe señalar que la armonización de este impuesto se recogía ya en una Directiva de 17 de julio de 1969, en concreto, la

---

<sup>219</sup> Cfr. Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 202 y 203.

69/335/CEE, plasmándose en la misma exigencia de que el tipo de gravamen fuera único en todos los Estados comunitarios, y exactamente del 1 por 100.<sup>220</sup>

"En el campo de la evasión fiscal que pudiera derivarse del reconocimiento en el territorio de la Unión Europea de la libertad de circulación de capitales, el problema proviene, como advierte la Comunicación de la Comisión de 11 de diciembre de 1987, justamente de esta posibilidad reconocida a los ciudadanos de los Estados miembros, de que ingresen sus fondos, sin restricciones legales, en cuentas bancarias de otros países de la Unión distintos al de su residencia. Esta posibilidad requiere la adopción básicamente de dos medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal: generalizar la retención de los rendimientos del capital en el origen o fuente de dichos rendimientos; y en segundo lugar, exigir a las instituciones financieras la adecuada información sobre los rendimientos del capital satisfechos en la fuente a todos los residentes en el territorio de la Comunidad. Estas medidas deben superar las disposiciones reguladoras sobre el secreto bancario en los diferentes países europeos, sin olvidar además el que una regulación muy restrictiva del régimen fiscal de los rendimientos del capital puede provocar importantes movimientos de capitales dirigidos hacia terceros Estados no comunitarios contra lo cual sólo cabe la aprobación de Convenios internacionales no siempre fáciles de firmar con estos terceros países, en definitiva beneficiados con esa afluencia de capitales extranjeros...

---

<sup>220</sup> Cfr. Menéndez, Moreno Alejandro, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 203.

La reiteradamente citada Comunicación de la Comisión Europea de 11 de diciembre de 1987, llama la atención sobre las restricciones establecidas en algunas legislaciones nacionales respecto del destino de los Fondos de pensiones, en el sentido de que se impide su inversión en títulos, valores o instituciones de otros países de la Unión Europea, vulnerando con ello el espíritu comunitario y las condiciones para hacer efectiva la libre circulación de capitales. Existe una comunicación de la Comisión Europea de 17 de diciembre de 1994, relativa a la libertad de gestión e inversión de los fondos de las Instituciones de Pensiones." <sup>221</sup>

Otro aspecto en materia tributaria es que se pretende establecer un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono lo cual podemos explicar de la siguiente manera.

Cuando hablamos de una acción correctora del sector público nos referimos a convertir en visibles aquellos componentes del coste social y que permanecen invisibles a los ojos de las economías productoras de tales externalidades que afectan en forma negativa al sector público

Así pues, con instrumentos fiscales se pretende internalizar los efectos externos, todo esto mediante criterios de eficiencia y de equidad.

Paso previo a la elección de los instrumentos fiscales es la delimitación del propio objetivo. Es decir, la definición del bien. En nuestro caso, la fijación de un objetivo

---

<sup>221</sup> Vega, Mocoeroa Isabel, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 203 y 204.

medioambiental internacional, que garantice a la humanidad las posibilidades de pervivencia y desenvolvimientos futuros. En el caso a tratar, el bien se define por el contenido máximo tolerable de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) en el aire. Fijación por vía de convenio internacional suscrito por todos los Estados, a fin de salvar los inconvenientes derivados de la no correspondencia, la cual es más compleja cuando mayor sea la diversidad de países en el contexto internacional que pueden tener preferencias distintas según sus propios esquemas de necesidades.

El convenio no supone solo la definición abstracta del bien sino el compromiso de cada Estado o Nación a preservarlo con las acciones internas adecuadas para asegurar el fin presupuesto.

Desde esta determinación del compromiso firme, los Estados pueden utilizar instrumentos varios para darle cumplimiento, con niveles de eficacia diferentes y con consecuencias también distintas en términos de neutralidad asignativa o distorsionando o promoviendo efectos sobre la equidad, deseados o no por la propia colectividad afectada.<sup>222</sup>

El primer instrumento consiste en la autofinanciación. En él, el Estado utiliza sus propios ingresos para financiar su participación en el acuerdo medioambiental suscrito. Es evidente que los recursos son los ingresos ordinarios del presupuesto del sector público y que en modo alguno se ve afectada la soberanía nacional, ya que en virtud de

---

<sup>222</sup> Cfr. Raga, Gil José Tomás, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 101.

ella se suscribió el acuerdo, en cuyo cumplimiento no existe el mínimo interés de cesión de potestad a favor de un órgano internacional o de un tercer país. A excepción del acuerdo en sí, todo se gesta dentro de la nación, tanto los gastos como los ingresos.<sup>223</sup>

"Un segundo instrumento a poner en práctica por el sistema fiscal es el de la participación en los costes. En él, cada Estado, voluntariamente, acuerda pagar la parte que le corresponde en los gastos acordados supranacionalmente por los Estados firmantes del Acuerdo. Esta participación tiene a su vez una doble modalidad. Cabe de un lado que esta participación sea decidida mediante convenio específico entre los países firmantes del Acuerdo, o que ante las prolongadas negociaciones a que esta solución podría conducir, previsiblemente con fuertes presiones entre clubes de países o entre naciones concretas para determinar la cuantía de la contribución, los Estados firmantes acepten que su participación sea la que resulte de la asignación que formule un organismo internacional, por ejemplo las Naciones Unidas.

En ambas modalidades, los gastos se determinan supranacionalmente, y para ambas alternativas, los ingresos proceden de los ordinarios del presupuesto del sector público como en el caso anterior. Ahora bien, en ambos casos se percibe una pérdida de soberanía nacional en cuanto que los gastos son decididos internacionalmente, lo que supone un modo coactivo para cualquier Estado firmante, frente a la situación que se contemplaba en la autofinanciación. A su vez, en la segunda modalidad hay una sumisión

---

<sup>223</sup> Cfr. Raga, Gil José Tomás, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 103.

adicional de cada nación a lo que decida el órgano internacional, lo que supone una pérdida añadida de soberanía a la ya experimentada en la primera de las modalidades.

Dentro de la política fiscal, un instrumento más típicamente tributario es el de la creación o atribución de un impuesto específico para el fin medioambiental propuesto. Impuesto, acorde con el entorno del Acuerdo, para asegurar la consecución individual y colectiva del objetivo fijado. De aquí que el instrumento se configura como un Impuesto Nacional Armonizado, el cual incide sobre una base tributaria que se define nacionalmente, siendo recaudado también en el interior de la nación y manteniéndose en la nación también el ingreso tributario resultante. Ingreso que deberá ser capaz de financiar los gastos del programa medioambiental.

Estos gastos podrán determinarse o bien directamente por cada Nación los que le sean propios, como ocurría en el sistema de autofinanciación, o bien mediante un acuerdo supranacional que en cuantía se impone a los Estados firmantes del Acuerdo...

Este tipo de imposición desconocería la potestad tributaria de los Estados firmantes del Acuerdo. Tanto la estructura del impuesto así como la base y el tipo tributario serían definidos internacionalmente, gravando a cada uno de los países en la medida en que fueran generadores de bases tributarias, al modo en que lo hacen sus propios impuestos interiores. Naturalmente, un impuesto como el que se describe está llamado a financiar

un volumen de gastos del programa medioambiental que en todo caso serían definidos internacionalmente." <sup>224</sup>

No debemos perder de vista que el objetivo del impuesto es evitar el efecto de calentamiento a escala mundial.

Es un impuesto, que pretende internalizar los efectos externos negativos producidos por las emisiones de dióxido de carbono, incorporando tales efectos, vía costes, al sistema de precios.

"La base del impuesto debería ser idealmente, la unidad de CO<sub>2</sub>, emitida al aire, si bien es indudable la dificultad administrativa que supondría la repercusión del impuesto en el momento de la emisión directa. Para evitar esta complejidad y por razones de economía recaudatoria, aquel momento puede sustituirse por el del momento en que el combustible se alumbraba en el yacimiento o alternativamente en el momento en que se importa en la nación, si es que procede del exterior, o bien cuando el combustible se vende a las empresas o a los hogares para la producción de energía." <sup>225</sup>

Por su parte, la base del impuesto se definiría en términos "específicos" y no ad valorem, ya que es la cantidad física de combustible fósil utilizado y su capacidad para

---

<sup>224</sup> Cfr. Raga, Gil José Tomás, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 103 y 104.

<sup>225</sup> Vega, Raga, Gil José Tomás, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 105.

emitir dióxido de carbono la que está ligada a la producción del daño medioambiental que se pretende combatir.

Por ello, definido el tipo tributario en términos específicos sobre unidades de dióxido de carbono, resultarían tipos impositivos diferenciados por unidades concretas de combustible, dada la diferente capacidad de emisión que tienen los combustibles fósiles que estamos contemplando.

Para que el impuesto sea eficiente internacionalmente se requerirá que los tipos tributarios diferenciales sean iguales en todos los países, ya que la atmósfera es un bien global y aquella diferenciación pondría de relieve la distinta capacidad de una unidad física de combustión para emitir dióxido de carbono, es decir, para dañar al bien global que se trata de preservar. De no ser así la implantación del impuesto generaría distorsiones en la liberalización de la actividad económica, buscando los espacios de menor tributación que en condiciones las otras partes serían los de costes energéticos más bajos.

Finalmente debería tomarse en consideración la elasticidad cruzada de la demanda entre combustibles fósiles y no fósiles a fin de calcular el efecto sustitución que se produciría entre ambos como consecuencia de la aparición del impuesto.

Visto así, en abstracto, la implantación de un impuesto medioambiental como el que gravase las emisiones de dióxido de carbono, sería simple, salvadas las dificultades

técnicas a las que hemos hecho mención. Sin embargo, la evidencia nos muestra que la decisión política para la implantación del tributo reviste dificultades que retrasan más allá de lo concebible la introducción de la figura impositiva.<sup>226</sup>

En este orden de ideas, podemos afirmar, que la problemática reside en el arraigado criterio de nacionalismo económico de un mundo de economía competitiva globalizada.

Los países son conscientes de la muy diferenciada situación de unos y otros en las emisiones de carbono y por tanto son conscientes también de la diferente distribución entre ellos de la total carga tributaria.

A partir de la armonización, cada Estado miembro tendrá su propio impuesto utilizando un tipo común y una base tributaria igualmente definida por la Unión Europea.

Los ingresos derivados de la aplicación de este tributo se mantendrán en cada Estado miembro, si bien se pretende que el impuesto sea neutral desde el volumen de los ingresos tributarios. Es decir, el incremento recaudatorio que tenga lugar como consecuencia en la aplicación del impuesto deberá verse compensado por una reducción equivalente de los ingresos actuales y en modo alguno incrementar el presupuesto de ingresos públicos destinados a financiar gastos adicionales.

---

<sup>226</sup> Cfr. Raga, Gil José Tomás, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 106.

"De todo lo dicho se infiere como incontrovertible el hecho de la configuración de bienes públicos nuevos de corte diferente a los habitualmente tratados en la teoría de la Hacienda hasta el inicio de los ochenta.

Estos bienes con la nota diferencial de la supranacionalidad, plantean problemas derivados de la falta de identidad entre la colectividad afectada y la jurisdicción política competente para tomar decisiones legislativas para su regulación.

Desde estas dificultades, el cauce de negociación internacional se vislumbra como el más eficaz para llegar a un compromiso conjunto para un fin propuesto...

Una buena muestra de ello es el proyectado impuesto de la Unión Europea sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía. El propio impuesto carece de un perfil nítido al tratar de compatibilizar el proceso económico y el proceso político que están presentes en su gestación, subordinado todo ello al contexto de globalización económica que frena las decisiones de uno o varios Estados condicionándolas a los de su entorno.<sup>227</sup>

### **3.5 NUEVO ESQUEMA EN LA RELACIÓN JURÍDICO - TRIBUTARIA**

La Unión Europea en cuanto organismo internacional naturalmente tiene necesidades financieras y debe procurarse los medios económicos adecuados para satisfacerlos, por

---

<sup>227</sup> Cfr. Raga, Gil José Tomás, et al., *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 113, 114.

lo que debe reconocerse la existencia de dos ordenamientos jurídicos financieros europeos uno se dirige a ordenar sus propios ingresos y gastos mientras que el otro ordena los ingresos y gastos de los Estados miembros de la Unión Europea.

La política fiscal comunitaria, se plasma fundamentalmente en las normas de la Unión Europea dirigidas a la ordenación de los ingresos públicos de los distintos Estados comunitarios que integran la Unión y esta política fiscal presenta como rasgo distintivo, el procurar la armonización de las normas reguladoras de los ingresos públicos (principalmente impuestos) de los Estados miembros de la Unión Europea pues dicha armonización contribuirá al alcance de los objetivos del Tratado de la Unión Europea.<sup>228</sup>

La financiación en la Unión Europea tiene aspectos peculiares en relación con la financiación de otras organizaciones internacionales y, en especial, por lo que a la participación de determinadas instituciones en la adopción y ejecución del presupuesto se refiere. Por una parte, el presupuesto de la Unión Europea presenta una original evolución dentro de las organizaciones internacionales pasando de una primera etapa de financiación de las actividades propiamente comunitarias en la que dependía de las aportaciones de los Estados miembros, a la etapa actual en donde las Comunidades Europeas cuentan con recursos propios, es decir, el presupuesto comunitario ha experimentado una doble evolución: primero se financiaba a través de las aportaciones de los miembros pero ahora se financia a través del sistema de recursos propios

---

<sup>228</sup> Cfr. Menéndez Moreno Alejandro, et al. *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 189 y 190.

obtenidos de diversos conceptos fiscales aplicables en cada Estado miembro además de un porcentaje del Producto Nacional Bruto.<sup>229</sup>

La financiación de las comunidades europeas mediante recursos propios ya se encontraba previsto en los tratados constitutivos. Al principio, los ingresos del presupuesto comunitario provenían de las contribuciones financieras de los Estados miembros y posteriormente se sustituyeron por ingresos procedentes del arancel aduanero común tras su establecimiento definitivo.

Anteriormente las contribuciones de los Estados miembros se fijaban en los Tratados comunitarios de acuerdo con un porcentaje del total de ingresos, repartido entre los distintos Estados miembros en función de criterios geográficos, económicos, políticos, etcétera.

En la actualidad el sistema de recursos propios de las Comunidades se regula en la Decisión 94/728 del Consejo, de 31 de octubre de 1994 en la que se fijan los límites de participación de cada recurso y se prevé la corrección de los desequilibrios presupuestarios que se deriven para algunos de los Estados miembros.

Los recursos propios son ingresos de naturaleza fiscal asignados a la Comunidad de

---

<sup>229</sup> Cfr. Sáenz, de Santa María, Paz, Andrés, et al, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 237 y 238.

forma definitiva sin que sea precisa una decisión posterior por parte de los Estados miembros, sin embargo, aún cuando son ingresos para la Unión, la recaudación de estos recursos comunitarios corresponde a las Administraciones nacionales que actúan de acuerdo con la normativa comunitaria pero aplicando en la recaudación sus propias normas legales y administrativas.<sup>230</sup>

Constituyen, básicamente, los recursos propios de la Comunidad los siguientes ingresos del presupuesto comunitario: los derechos del arancel aduanero comunitario, las exacciones agrícolas, los ingresos procedentes de la aplicación de tipos a la base imponible del impuesto sobre el valor añadido y un porcentaje del Producto Nacional Bruto de todos los Estados miembros.

Asimismo, forman parte de los ingresos comunitarios "los ingresos procedentes de otros impuestos que se establezcan en el marco de una política común".<sup>231</sup> Ejemplo de ellos, son las multas obtenidas en aplicación, de la política monetaria de competencia, los ingresos derivados del funcionamiento administrativo de las instituciones, por servicios prestados, los intereses de demora o el impuesto sobre los salarios de los funcionarios comunitarios y recaudado por todas las instituciones.

El Producto Nacional Bruto de los Estados miembros se tiene en cuenta para determinar los demás recursos propios: así, por ejemplo, la base imponible del IVA está

<sup>230</sup> Cfr. Sáenz, de Santa María, Paz Andrés, et al, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Op. cit., p. 240.

<sup>231</sup> Sáenz, de Santa María, Paz Andrés, et al, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Op. cit., p. 243.

limitada, a partir de 1995, al 55% del PNB , límite que será sólo del 50% ya desde 1995 para los Estados menos prósperos y que se reducirá al 50% para todos los Estados a partir de 1999. Del mismo modo, el importe total de los recursos propios asignados a la Unión Europea está limitado a un porcentaje -que va del 1.21% en 1995 hasta el 1.27% en 1999- del total del Producto Nacional Bruto de los Estados miembros.<sup>232</sup>

Es importante mencionar las instituciones básicas de la Unión Europea para determinar entre quienes se da la relación jurídico-tributaria. Dichas instituciones son: el Parlamento Europeo, el Consejo (que pasa a compartir sus poderes legislativos con el Parlamento Europeo), la Comisión, el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Cuentas. Todas estas Instituciones ejercerán la competencia que les atribuya el Tratado

Como quedó establecido en el punto 2.5 del capítulo 2 la relación jurídico-tributaria se concreta en el momento en que el sujeto pasivo se coloca en la situación prevista en la norma de carácter tributario originándose una obligación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo respectivamente.

En el caso de la Unión Europea, tenemos que la relación jurídico tributaria se da al momento en que se firma el Tratado constitutivo de la misma, surgiendo así, obligaciones recíprocas entre todos los países miembros de la Unión, pues han convenido la desgravación de bienes y servicios para que entren de un Estado miembro a otro e

---

<sup>232</sup> Cfr. Sáenz, de Santa María, Paz, Andrés, et al, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Op. cit., p. 240.

incluso paulatinamente ir armonizando sus legislaciones tributarias para agilizar la consecución de los objetivos establecidos en el Tratado.

La Unión Europea establece un original sistema institucional, único en el mundo, al que la doctrina ha denominado organización supranacional para diferenciarla de las clásicas organizaciones internacionales.

Estos rasgos definitorios de las Comunidades Europeas son: la existencia de instituciones encargadas de ejercer las competencias atribuidas por los tratados a las Comunidades; la aparición de un nuevo ordenamiento jurídico, el Derecho comunitario, formado además por los tratados constitutivos de las Comunidades, por el llamado derecho derivado, que son normas creadas por las propias instituciones comunitarias, dirigidas directamente a los ciudadanos además de los Estados miembros. El derecho comunitario forma parte de los derechos internos de los Estados miembros, prevaleciendo sobre el mismo en el marco de las competencias de las Comunidades.<sup>233</sup>

Cabe señalar que la Unión Europea no es aún un Estado, es una unidad económica con tendencia a la unificación en diversos aspectos (culturales, monetarios, políticos), no ejerce un poder sobre todos los habitantes de los Estados que conforman la Unión Europea, tampoco cuenta con un pueblo y un territorio tal y como se establece en la definición clásica del Estado moderno, el cual como organización política suprema se constituye de pueblo, territorio y poder.

---

<sup>233</sup> Cfr. Dirección electrónica: <http://www.altavista.com/cgi-bin/querqy=países+dc+la+Uni>

Podríamos decir que posee territorio pues el poder con el que cuenta la Unión Europea se ejerce sobre los Estados miembros de la misma, pero en dicho territorio no puede ejercer totalmente su potestad, sino solamente sobre las materias estipuladas en el Tratado, tal como es el caso en materia fiscal. Legisla por medio de Decisiones las cuales son acatadas por los Estados miembros y éstos las ejecutan en su territorio nacional.

La Unión Europea, como su nombre lo indica, es una Unión y no un Estado, sin embargo, existe una relación jurídico-tributaria ya que la Unión cuenta con los órganos necesarios para legislar en aquellos aspectos necesarios para llevar a cabo sus objetivos, derivándose de estos, su potestad tributaria para legislar en la Unión Económica, lo que incluye la materia fiscal. Dicha regulación se da a través de leyes denominadas "Directivas" o "Decisiones" que emiten el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión conjuntamente.

De lo anterior, tenemos que la relación jurídico-tributaria en la Unión Europea, se establece desde el momento en que cada Estado miembro firma el Tratado Constitutivo de la misma, obligándose con ello a acatar las decisiones emitidas por los órganos creados para el efecto de legislar en las materias necesarias para dar cumplimiento a los objetivos del Tratado. Por lo anterior, podemos establecer que la Unión Europea al ser un ente que cuenta con los organismos dotados de facultades para legislar en materia comunitaria y que por lo tanto tiene potestad, es el sujeto activo de la relación ya que percibe los ingresos provenientes de los Estados miembros y de sus habitantes para

financiarse, siendo estos últimos los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria ya que están obligados al pago de impuestos.

### **3.6 PROBLEMÁTICA Y ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN**

En la Unión Europea existe actualmente una base mínima de armonización, es decir, son muy pocos los aspectos en los que se han unificado las leyes de los Estados miembros en materia común. La base mínima se caracteriza por un sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y de ciertos impuestos Especiales, aunque su carácter "común" es muy reducido. Por otra parte, sería necesario un sistema mínimo de reglamentación de la circulación de bienes, de las estructuras y de los tipos de gravamen en los impuestos Especiales y, finalmente, algunas disposiciones bastante limitadas en el campo de la fiscalidad directa y, en particular, en la fiscalidad de las sociedades, cuyo objetivo es algo modesto ya que solo intenta evitar la doble imposición para las sociedades establecidas en la Comunidad Europea.

Estos logros, que son los que constituyen una base mínima, han permitido realizar un mercado sin control en las fronteras interiores, aunque no un "mercado único", esto por diversas razones que se dividen principalmente en dos bloques. El primero refleja que en el marco fiscal, en la mayoría de los casos, la Comisión y la Comunidad en general han actuado a partir de propuestas puntuales. Se ha cometido el error de no haber mantenido

un concepto estratégico de conjunto en el campo fiscal se han hecho propuestas que cada vez contemplaban un sector fiscal específico.<sup>234</sup>

Así se han realizado propuestas referentes al IVA o a los Impuestos Especiales o referentes a la tributación de las sociedades o al impuesto a las emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). Nunca se ha discutido con los Estados miembros un estudio fiscal de conjunto; nunca los Estados miembros han presentado la posible idea de una estrategia que se orientase hacia los grandes problemas que ha supuesto y supone la Unión Europea. Este primer punto constituye pues una de las debilidades de esta Unión.

La segunda debilidad evidente es el procedimiento decisonal. La construcción comunitaria en materia fiscal está sometida al principio de unanimidad y, por ello, nos encontramos frecuente y sistemáticamente en la necesidad de buscar compromisos, en consecuencia, a padecer directamente la influencia de grupos de presión, la influencia del lobbying.<sup>235</sup>

"Los Estados miembros, desde hace bastante tiempo y abiertamente desde el Acta Unica, nos han impuesto una lectura particular de este principio de subsidiaridad. Se trata más bien de una lectura asimétrica que solo funciona en un sentido, es decir, los Estados miembros nos dicen sin dificultad que, a nivel Comunitario, no tenemos derecho a legislar

---

<sup>234</sup> Cfr. Aujean, Michael, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 243 y 244.

<sup>235</sup> Cfr. Aujean, Michael, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 244

sobre tal o cual sector porque al fin y al cabo es un sector de competencia nacional. Por el contrario, nunca hacen funcional el principio de subsidiaridad en sentido inverso; con otras palabras, que cuando ellos no pueden actuar porque individualmente no tienen poder o porque, más fundamentalmente, han perdido el poder, no piden a la Comunidad que les sustituya. Este principio es pues asimétrico en su aplicación dentro de la Comunidad hoy en día, y este principio asimétrico,... daña a la soberanía de los Estados miembros a pesar de que estaba previsto para protegerla.<sup>236</sup>

Los Estados miembros se enfrentan cada vez más a situaciones de degradación fiscal, es decir, que su capacidad de recaudación impositiva está dañada por diferentes razones dado que ya no son capaces de asegurar la recaudación de los impuestos que ellos han votado. En definitiva, quieren por una parte, proteger su potestad tributaria mediante el principio de unanimidad reservándose todas las decisiones sobre tasas e impuestos. En realidad y debido al exceso de competencia fiscal, han entregado su potestad al mercado.

El primer punto concierne a la estructura de la fiscalidad elaborada en casi todos los Estados miembros a lo largo de los últimos veinte años. Esta muy claro que la fiscalidad ha crecido en el sector del trabajo y en los factores inmóviles. Del estudio concreto de la fiscalidad podemos extraer de este sector las siguientes conclusiones.

---

<sup>236</sup> Aujcan, Michael, et al. *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*. Op. cit., pp. 244, 245.

En la fiscalidad del trabajo, la parte total de cotización fiscal ha aumentado un 20 por 100 en los últimos quince años, mientras que la fiscalidad en los factores más móviles, y en particular sobre las rentas de capital, ha disminuido constantemente y ha perdido el 10 por 100 globalmente. Esta evolución en términos relativos y en el conjunto de nuestras economías, representa una evolución estructural que tiene efectos muy considerables sobre la capacidad de creación de empleo.

Se ha llegado a una situación en la cual el sector trabajo está gravado en exceso, tanto por el impuesto sobre la renta, como por las cotizaciones sociales. En definitiva, este factor se encuentra finalmente con una presión fiscal excesiva, hasta tal punto que, globalmente, la situación política en algunos Estados miembros ha llegado al tope de lo que era política aceptable. Tal límite es patente de forma más acusada en ciertos Estados en donde se han alcanzado los topes de la imposición, y en los que se han estancado los ingresos, e incluso en algunos Estados han disminuido para ciertas categorías de impuestos.<sup>237</sup>

"Para ser más concretos, deberíamos estudiar tres o cuatro sectores de forma más precisa y dar ejemplos de este deterioro. El ejemplo más tradicional es la llamada fiscalidad del ahorro, es decir la fiscalidad sobre los rendimientos del capital, o sea, los rendimientos obtenidos por "inversiones financieras" y, más precisamente aún, en los activos financieros de renta fija, es decir, las obligaciones. Los rendimientos deberían estar integrados hoy en el impuesto sobre la renta. Sin embargo, en muchos casos los

---

<sup>237</sup> Cfr. Aujean, Michael, et al. *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 245, 246.

regímenes en vigor a nivel nacional consideran que los no residentes, es decir, los ciudadanos que sin ser residentes de un Estado miembro, lo son de un Estado vecino, no están sujetos por lo tanto al pago del impuesto sobre las ganancias que obtienen en materia de rentas de capital."<sup>238</sup>

Puede parecer extraño que hoy en día, en el sistema de la Unión Europea, se hayan suprimido en algunos casos las distinciones existentes en materia de residencia. Por ejemplo, la liberalización de los mercados públicos se apoya en la idea de que ya no existen distinciones entre residentes y no residentes, lo cual nos es así pues cada Estado miembro de la comunidad sigue aplicando su legislación interna y en consecuencia su concepto de residente es distinto al de otro Estado miembro. Puede parecer sorprendente que finalmente, para el sistema fiscal, el no residente de un Estado miembro puede no estar sujeto al pago de determinados impuestos y en consecuencia, pueda crear un verdadero agujero en el sistema de imposición. Esta situación es la que se vive actualmente en la mayoría de las relaciones en el interior de la Comunidad.

Lo anterior adquiere más relevancia en el impuesto sobre la renta por lo que en la Unión Europea se pretende introducir el concepto de ciudadanía tomando como modelo el de los Estados Unidos (en donde como una Federación todos los ciudadanos están obligados a pagar impuestos no importando en que Estado se encuentren). Esta situación innovadora de los ciudadanos europeos serviría para que posteriormente con ello surjan los deberes del ciudadano europeo. Así, el ciudadano europeo tendría la obligación de

---

<sup>238</sup> Aujean, Michael, et al. *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 246.

hacer una declaración de impuestos esté donde esté en el mundo y sea cual sea el origen de sus rentas y, si no lo hace, se hará acreedor a una sanción.

De lo anterior podemos decir que es menester la armonización legislativa de los Estados miembros para evitar la competencia en materia de fiscalidad empresarial que provoca la deslocalización de inversiones hacia aquellos refugios fiscales de la Unión Europea que ofrecen una menor fiscalidad societaria como Dublín o Luxemburgo, ya que por ejemplo, el ciudadano Belga o alemán puede, hoy en día, colocar su dinero en Luxemburgo, país del cual no es residente, y gracias a ello no tener que pagar impuestos sobre sus rentas.

Todas estas diferencias fundamentales deberían desaparecer si considerásemos que el ciudadano europeo es, por definición, un residente europeo, es decir, que está sujeto al pago de los impuestos en el interior de la Comunidad en función de la legislación de su Estado miembro, pero también una legislación mínima a nivel comunitario, es decir, un modo de retención en el origen en todos los casos realizados en materia de rendimientos de capital.<sup>239</sup>

En relación a la fiscalidad indirecta: el IVA y los Impuestos Especiales, podríamos pensar que en este campo no hay que temer a la degradación fiscal, ya que, en principio, este sistema tiene una armonización mínima; pero no es tan simple. Veamos un ejemplo: "el sistema de IVA debería ser hoy común, sin embargo sabemos que no es así, o al

---

<sup>239</sup> Cfr. Aujean, Michael, et al. *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 246

menos no es tan común como debería. Algunas actividades están calificadas de forma diferente en los Estados miembros. Por ejemplo el leasing de los coches es considerado como una prestación de servicios en casi todos los Estados miembros, no obstante hay tres Estados miembros donde lamentablemente es considerado como una entrega de bienes: Países Bajos, Alemania y Luxemburgo. ¿Qué significa esto? Pues la existencia de una laguna en el sistema fiscal muy fácil de explotar. Si compramos un coche en leasing en Holanda y lo introducimos en Bélgica, este coche en Holanda es una entrega de bienes y al ser transportado fuera del país se considera como una entrega intracomunitaria y, por lo tanto, exento del IVA. En Bélgica esta operación de leasing se considera como prestación de servicios, gravada en el lugar del establecimiento del prestatario, es decir en Holanda ya que el prestatario del leasing es Holandés, por lo tanto Holanda no lo grava porque es la entrega de un bien y éste sale del país; pero Bélgica tampoco lo grava, ya que es una prestación de servicios que debe tributar en Holanda, y así el leasing de coches no tributa. Este tipo de situación, un ejemplo entre otros muchos, se produce por no haber abandonado una pequeñísima porción de soberanía, es decir, por no haber aceptado modificar su legislación los tres países que consideran el leasing como una entrega de bienes, en lugar de estimar que es una prestación de servicios como los restantes Estados miembros.<sup>240</sup> Lo anterior es el resultado de una situación de no imposición absoluta denominada degradación fiscal.

---

<sup>240</sup> Aujcan, Michael, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 248.

Un último caso, también en materia de fiscalidad indirecta, lo tenemos en relación a aquellos productos sujetos a los Impuestos Especiales, agrupados en la Comunidad en tres grandes categorías: aceites minerales (petróleo, bebidas alcohólicas, tabaco).

La degradación fiscal afecta el empleo, a la capacidad de desarrollarse por la presión fiscal sobre el factor trabajo. En consecuencia, en la estrategia fiscal es indispensable dejar un lugar a su reestructuración, es decir, al restablecimiento de una fiscalidad más adaptada y más propicia a la creación de empleo. Sabemos que la protección social y su coste deben afrontarse; sabemos que, por un lado, nuestras poblaciones desean mantener un nivel elevado de protección social y, por otro lado, que la población está envejeciendo y en consecuencia el coste de la protección social permanecerá elevado o más bien creciente. Es necesario, habiendo admitido esta constatación, decidirse a encontrar una fuente de ingresos estable y permanente para financiar esta protección social. No obstante, si la única fuente que tenemos para financiarla es gravar el factor trabajo, vamos al fracaso permanente, ya que haremos exactamente lo que hemos venido haciendo estos últimos quince años: alimentar un círculo vicioso en el que no cesamos de gravar el factor que justamente queríamos potenciar más. Habrá que estabilizar la capacidad recaudatoria del impuesto sobre las rentas de capital. En absoluto decimos que haya que aumentar los impuestos sobre las rentas de capital, sino hacer que las rentas de capital tributen al menos una vez como todas las rentas.

Para ello, es necesario intentar ver cuáles son, en la Comunidad, las fuentes de financiación que pueden sustituir a las cotizaciones sociales ya demasiado elevadas en la mayoría de los Estados miembros.

Para afrontar este problema se podría utilizar el sistema del IVA, y ello por dos razones principales:

El sistema del IVA es el más armonizado en materia tributaria para poder ser una base relativamente estable en todos los Estados miembros.

El sistema del IVA vigente ahora en la Comunidad, debe ser sustituido en principio, más o menos en un corto plazo, por un régimen del IVA calificado de definitivo y para él que la Comisión ya ha recibido una orientación general del Consejo de Ministros.<sup>241</sup>

Dicho sistema es complejo porque está destinado a cumplir dos funciones a la vez:

Recaudar directamente los Estados miembros con este tributo los ingresos provenientes del consumo que deseen en su territorio.

Participar en un sistema de mercado único sin control en las fronteras que asegure una neutralidad absoluta de la imposición.

---

<sup>241</sup> Cfr. Aujcan, Michael, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 249, 250.

Con el sistema actual, y puesto que una Empresa debe vender sus productos en el interior comunitario, ésta debe someterse al IVA en los 15 Estados miembros. Es decir, la empresa tiene entonces obligaciones fiscales en estos 15 Estados y, además, estas obligaciones fiscales, que sólo deberían ser de IVA, llevan a menudo a las Administraciones fiscales a exigir igualmente obligaciones de fiscalidad directa, incluso cuando no tienen establecimiento en el territorio de ese Estado miembro.

Sin embargo las dos cosas han llegado a ser progresivamente incompatibles y ello porque para poder recaudar el impuesto directamente en el lugar de consumo, se han tenido que prever lugares de imposición cada vez más complicados de aplicar para los operadores pues hay quince situaciones diferentes que el operador debe analizar para saber en qué lugar gravar la operación. Esto es totalmente incompatible con el conocimiento fiscal del empresario medio y absurdo desde el punto de vista de la eficacia económica.

También, se ha llegado a cuestionar la supresión de las fronteras, pero se han mantenido las fronteras fiscales para obligar a los operadores a ser sujetos pasivos en todos los Estados miembros en los que realizan operaciones. Este sistema es arcaico porque se basa en el seguimiento físico de los bienes y éste es un concepto del siglo XIX. Es esencial modificar esta situación, basar el sistema del IVA futuro en el comportamiento económico de las empresas y no, como hasta ahora, en la necesidad de asegurar la potestad tributaria de cada uno de los Estados miembros.

Otro ejemplo típico actual son las prestaciones de servicios que en la Comunidad se gravan en general en el lugar donde el prestatario se halla establecido. Hoy cada vez más los prestatarios de telecomunicaciones se establecen fuera de la Comunidad, así pueden prestar servicios de telecomunicación en la Comunidad sin tributar.

Las situaciones anteriores nos hacen considerar la necesidad de modernizar el sistema del IVA, y ello nos lleva a plantear el tipo de sistema IVA que nos parece necesario para el futuro.<sup>242</sup>

En primer lugar, un sistema más simple, es decir, que el operador que aplica el IVA tenga sólo un sistema que aplicar, la imposición sistemática de todas las operaciones así como la deducción del IVA para los operadores económicos sujetos pasivos, y en consecuencia la neutralidad perfecta del impuesto. Se trata también del mejor medio para simplificar el control por las Administraciones puesto que cuanto más complicado sea el sistema para los operadores más difícil será su control por la Administración.

En segundo lugar, un sistema mucho más moderno, abandonando toda referencia al lugar de situación física del bien para la aplicación del impuesto.

En tercer lugar, revisar totalmente la localización de la prestación de servicios para gravar efectivamente el consumo en la Comunidad.

---

<sup>242</sup> Cfr. Aujean, Michael, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., p. 250, 252.

Y, en cuarto lugar, un sistema de aplicación uniforme para que todos los Estados miembros apliquen la misma legislación.

Una de las soluciones a este problema consistiría en abandonar el procedimiento de legislar por medio de directivas para pasar al de los reglamentos. Sin embargo, esta propuesta es más difícil pues creemos muy difícil esta propuesta debido a que el reglamento, en nuestra opinión, iría muy lejos en esta materia y obligaría a una excesiva uniformización del Derecho civil, por lo que es mejor conservar la directiva como instrumento jurídico. Sin embargo, sería más adecuado crear un sistema de directivas de aplicación o de reglamentos de aplicación que permita, sólo para las necesidades de aplicación práctica, definir reglas comunes.

Y por otro lado que para un operador dado no existan 10, 15 o 20 lugares de tributación sino sólo uno en el cual el contribuyente cumplirá todas sus obligaciones fiscales y en el podrá deducir todos los impuestos.<sup>243</sup>

Los problemas expuestos anteriormente tienen un solo origen, a saber, la falta de armonización de las leyes fiscales, puesto que cada Estado miembro al aplicar sus leyes obstaculiza el cumplimiento de los objetivos de la Unión Europea, sobre todo en materia de impuestos ya que los contribuyentes siempre buscarán la forma de que su carga tributaria sea menos gravosa.

---

<sup>243</sup> Cfr. Aujan, Michael, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Op. cit., pp. 252 a 254.

Por otro lado, el pago o no pago de las contribuciones según sea el caso de que un Estado grave una cosa y otro no como sucede con el IVA que se aplica a determinados bienes en un Estado y en otro no, tal situación hasta cierto punto es legal pues el contribuyente buscará tributar en el Estado que más le convenga y es aquí donde surge el problema, pues la legislación interna contiene hechos imponderables que darán lugar al pago de impuestos de una forma diferente a la de otro Estado, propiciando la evasión fiscal.

No obstante lo anterior, los Estados miembros no están dispuestos a ceder parte de su potestad tributaria para que sean los órganos de la Unión Europea quienes legislen so pretexto de la armonización de las leyes sobre el territorio de un Estado miembro.

Nosotros proponemos que los Estados miembros lleguen a un acuerdo para lograr la armonización de sus leyes fiscales a través de otro Tratado, sin necesidad de que un órgano supranacional ejerza su potestad tributaria sobre ellos. Del mismo modo, como se instituyó el Tratado de la Unión Europea en el que se consideran disposiciones fiscales y posteriormente se adecuaron las leyes internas de cada Estado miembro tal y como lo establece el artículo 95 de dicho Tratado en su párrafo tercero: "*...Los Estados miembros derogarán o modificarán, a más tardar, al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas precedentes*"

De igual forma el proceso de armonización se podría establecer en un Tratado acordado por todos los miembros, por lo que a partir de éste, cada Estado miembro deberá modificar sus leyes, de tal forma se lograría que su potestad tributaria no se viera afectada por el proceso unificador.

Cabe señalar que dicha propuesta es aplicable a cualquier proceso de integración económica en el mundo, como una forma de que no se vea afectada la potestad tributaria.

Creemos que el fin de la Unión Europea es convertirse en un Estado, lo cual es todavía lejano, pero por el momento sabemos que es la Unión Económica más poderosa del mundo. Actualmente, cada Estado miembro es soberano con respecto a los aspectos fiscales y se recomienda una orientación convergente, con el ánimo de llevar a cabo una verdadera armonización fiscal, para evitar los desplazamientos de dinero hacia países con una fiscalidad más favorable.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** El Estado es la organización política suprema de un pueblo dotado de poder, el cual ejerce sobre el mismo pueblo que lo conforma asentado en un territorio determinado.

**SEGUNDA.-** El pueblo es un elemento esencial del Estado. Lo denominamos así porque creemos que le dá una connotación jurídico política. No se compone simplemente por la suma de ciudadanos sino que requiere que estos cuenten con derechos civiles y políticos plenos pues se requiere de su voluntad y consentimiento general para alcanzar el fin político.

**TERCERA.-** El territorio es una condición necesaria del Estado pues sobre esta superficie ya sea de Tierra, mar o espacio atmosférico podrá ejercer su potestad y rechazar la ajena.

**CUARTA.-** El poder es otro elemento constitutivo esencial del Estado, debido a que es el que distingue al Estado de cualquiera otra organización política. Por lo que dicho poder será más sólido cuanto más grande sea el reconocimiento voluntario del pueblo.

**QUINTA.-** Los fines del Estado son primeramente fines del pueblo, posteriormente el Estado los hace suyos, por lo que sostenemos que los fines varían en función de cada Estado dependiendo de su momento histórico, su ideología y sus circunstancias.

**SEXTA.-** La soberanía radica en el pueblo siendo éste el único que puede decidir su forma de gobierno. Es su voluntad la que debe hacerse valer a través de sus representantes políticos, no la de los representantes como sucede en la actualidad.

**SÉPTIMA.-** El Estado posee potestad, es decir, tiene dominio o poder de actuación sobre el pueblo de acuerdo con las facultades y funciones conferidas por el mismo pueblo quien es el soberano, es decir, el pueblo le confiere atribuciones para que gobierne en su nombre, establezca normas e instituciones y en uso de su potestad el Estado puede incluso hacer uso de la fuerza pública para obligar a los gobernados a acatar los ordenamientos jurídicos.

**OCTAVA.-** La potestad tributaria es el poder jurídico que tiene el Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas al gasto público pues es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público ya sea de la Federación, Entidades Federativas, Distrito Federal y Municipios conforme a las normas creadas para tal efecto.

**NOVENA.-** La Potestad Tributaria es exclusiva del Estado y este la ejerce a través del Poder Legislativo, en virtud del principio de legalidad, así, este poder expide las leyes que establecen los tributos, los cuales deben contener los seis elementos de las contribuciones: objeto, sujeto, base, tasa, tarifa y época de pago.

**DÉCIMA.-** Para que los contribuyentes estén obligados a pagar contribuciones dichas cargas deben estar contenidas en ley y ser proporcionales y equitativas.

**DÉCIMA PRIMERA.-** El hecho imponible es la hipótesis prevista en la norma cuya realización da origen al nacimiento de la obligación tributaria concreta, por lo que el hecho generador es la actualización del supuesto previsto en la norma, que al realizarse, origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**DÉCIMA SEGUNDA.-** La relación jurídico-tributaria se configura en el momento que se realiza la hipótesis prevista en la norma, surgiendo obligaciones recíprocas entre el sujeto pasivo denominado contribuyente y sujeto activo que es el Estado.

**DÉCIMA TERCERA.-** Dentro de la función ejecutiva del Estado, se encuentra la facultad del titular del Poder Ejecutivo para celebrar Tratados Internacionales con aprobación del Senado, actuando en representación del Estado soberano en el ámbito internacional, con el fin de mejorar las relaciones con los demás Estados y dirigir la política exterior.

**DÉCIMA CUARTA.-** La globalización es un fenómeno iniciado por las potencias mundiales que dan interacción a la política global, principalmente en la economía. Dicho fenómeno nos lleva a concebir el mundo de una forma distinta, en donde se tiende a la unificación de creencias, sistemas políticos, cultura, etc., fenómeno que envuelve a todo

el mundo en virtud del avance tecnológico y el desarrollo de las telecomunicaciones, sin embargo, la esencia de esta globalización es lograr la conquista de mercados.

**DÉCIMA QUINTA.-** El Estado mexicano ante el fenómeno de la globalización, no puede permanecer estático frente a tal realidad, por lo que a fin de mejorar su política exterior ha reforzado sus relaciones con los demás Estados a través de la firma de Tratados Internacionales, sin que esto implique perder soberanía o potestad, pues la soberanía radica en el pueblo.

**DÉCIMA SEXTA.-** La Doble tributación se presenta cuando las actividades de un contribuyente causan que dos o más niveles de gobierno o dos sistemas fiscales puedan llegar a tener el derecho de gravar los ingresos percibidos por esas personas.

**DÉCIMA SÉPTIMA.-** México ha signado Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación con diversos países, estableciendo como mecanismo para determinar quién de los Estados percibirá los ingresos generados y cómo se acreditarán ante el otro, la fuente de ingresos del contribuyente y su residencia.

**DÉCIMA OCTAVA.-** Los Tratados para evitar la doble tributación se aplican sólo a los residentes de los países que celebran el Tratado y para saber si una persona es residente para efectos fiscales, es necesario remitirse a la Ley del país correspondiente, en México específicamente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**DÉCIMA NOVENA.**- La Unión Europea es un ejemplo de la última etapa del proceso de integración económica cuyo objetivo es convertirse en un sólo Estado, sin embargo, ha tenido dificultades en su proceso de unificación y armonización de leyes, debido a que los Estados miembros no están dispuestos a ceder parte de su soberanía para que un órgano supranacional los guíe.

**VIGÉSIMA.**- La falta de armonización en las legislaciones de los Estados miembros de la Unión Europea, origina una gran evasión fiscal debido a la falta de uniformidad en los conceptos sobre los cuales se aplicará un impuesto.

**VIGÉSIMA PRIMERA.**- Sostenemos que para evitar el menoscabo de la soberanía y por ende de la potestad tributaria de los Estados miembros, éstos deben firmar un acuerdo a través del cual establezcan las disposiciones necesarias que coadyuven a la consecución de los fines de la Unión, por lo que cada Estado deberá armonizar su legislación a través de sus propios órganos (Poder Legislativo, Parlamento) encargados para tal efecto, de esta manera su potestad no se verá vulnerada por órgano supranacional alguno.

**VIGÉSIMA SEGUNDA.**- Es falso que el concepto de soberanía sea anacrónico, toda vez que los Estados la poseen ya que sin soberanía no habría autodeterminación de los pueblos y en consecuencia no habría cooperación, ni relaciones internacionales, por ello, el Estado continúa siendo el personaje principal en el ámbito internacional.

**BIBLIOGRAFIA**

AGUILAR, ALONSO M., *Defensa de nuestra soberanía nacional y popular*. Ed. Nuestro Tiempo. México 1989.

ARAUJO FALÇAO, citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México 1990.

ARELLANO, GARCIA CARLOS, *Derecho Internacional Público*, Vol. I, Ed. Porrúa, México 1983.

ARNAÍZ AMIGO, AURORA. *Estructura del Estado*. Ed. Porrúa, México 1993, 1ª ed.

ARNAÍZ, AMIGO AURORA. *Soberanía y Potestad*. Ed. Miguel Angel Porrúa, México 1981, 2ª ed.

BODIN, JEAN. *Los seis libros de la República*. Ed. Tecnos, España 1997, 3ª ed.

BORRÁS, ALEGRÍA, *La Doble Imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Ed. Estudios de Hacienda Pública, Madrid 1974.

BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías Individuales y Amparo*., Ed. Porrúa, México 1996, 4ª ed.

CARRÉ DE MALBERG, R. *Teoría General del Estado*. FCE., México 1998, 2ª ed.

CHAPOY, BONIFAZ DOLORES BEATRIZ, *Derecho Financiero*, Ed. McGraw-Hill, México 1997.

CONTRERAS, VACA FRANCISCO JOSÉ, *Derecho Internacional Privado, Parte General*, Ed. Oxford University Press, México 1998.

DE LA CUEVA, MARIO. *La idea del Estado*. Ed. FCE/UNAM, México 1994, 4ª ed

EBERT, STIFTUNG FRIEDRICH, *La globalización y el futuro de la política*, Ed. Centro de estudios para la reforma del Estado , 1º ed. México 1997.

FAYT, CARLOS S., *Derecho Político*. Ed. Depalma, 9ª ed., Buenos Aires, 1995.

FERNÁNDEZ, MARTÍNEZ REFUGIO DE JESÚS, *Derecho Fiscal*, Ed. Mc Graw-Hill, México 2000.

FLORES, ZAVALA ERNESTO, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México 1998, 32ª ed.

GIULIANI, FONROUGE CARLOS M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires 1997, vol. I, 6ª ed.

GONZÁLEZ, GONZÁLEZ MA. DE LA LUZ. *Lineamientos de Teoría Política*. Ed. Mc Graw Hill, 1º ed., México 2000.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, MARÍA DE LA LUZ. *Valores del Estado en el pensamiento político*. Ed. Mc Grow Hill, México 1997.

GONZÁLEZ URIBE, Héctor. *Teoría Política*. Ed. Porrúa, México 1972, 1ª ed.

GÓMEZ SANDOVAL, FERNANDO. *Teoría del Estado*. Ed. Diana, México 1992, 1ª ed.

HELLER, HERMANN. *La soberanía*. Ed. UNAM/FCE. México 1995, 2ª ed., primera reimpresión.

HELLER, HERMANN. *Teoría del Estado*. Ed. FCE, México 1983.

HOBBS, THOMAS. *Del LEVIATAN*. Ed. Publicaciones Cruz O:S:A., México 1981, 1ª ed.

JELLINEK, GEORG. *Teoría General del Estado*. Ed. Albatros, Argentina, 1943.

KELSEN, HANS. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Ed. Textos universitarios, México, 1969, 3ª ed.

MANGAS, MARTÍN ARACELI, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Ed. Mc Grow - Hill, Madrid, 1996.

MARIÑO, FERNANDO M., *El Tratado de la Unión Europea, Análisis Jurídico*, Secretaría General , Técnica / Centro de Publicaciones, Madrid, 1995.

MENÉNDEZ, MORENO ALEJANDRO, et al, *Financiación y Política Presupuestaria de la Unión Europea*, Ed. Lex nova, Valladolid, 1997.

PIÑON, ANTILLÓN ROSA MARÍA, *De la Comunidad a la Unión Europea*, Fac. de Ciencias políticas., UNAM, México, 1994, 1º ed.

PONCE DE LEÓN ARMENTA, Luis. *Modelo transuniversal del Derecho y el Estado*. Ed. Porrúa, México 1998.

PONCE, GÓMEZ FRANCISCO, *Derecho Fiscal*, Ed. Banca y Comercio, México 2000.

PUGLIESE, MARIO, *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed. Porrúa, México 1976.

QUINTANA, VALTIERRA JESÚS, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, México 1997.

RODRÍGUEZ, LOBATO RAÚL, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1999.

ROUSSEAU, JUAN JACOBO. *El Contrato Social o Principios de Derecho Político*. Ed. Porrúa, México 1974, 3ª ed.

SÁENZ, DE SANTA MARÍA PAZ, et al, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Ed. EUROLEX, S.L., Madrid 1996.

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Hacienda y Derecho*, Ed. Institución de Estudios Políticos, Madrid 1966.

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Sistema de Derecho Financiero*, Ed. Facultad de la Universidad Complutense, España, 1985, vol. segundo.

SÁNCHEZ BRINGAS, ENRIQUE. *Derecho Consitucional*. Ed. Porrúa, México 1999, 4ª ed.

SEPÚLVEDA, CÉSAR, *Derecho Internacional*, Ed. Porrúa, México 1998, 20ª ed.

SORENSEN, MAX, *Manual de Derecho Internacional Público*, Ed. FCE, México 1968.

VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Argentina 1993, 5ª ed.

## REVISTAS Y PUBLICACIONES CONSULTADAS

Carpeta Informativa de la Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacionales, S.H.C.P., México 2000.

DIETER, EVERS HANS, La globalización y las dimensiones sociales y culturales de la expansión del mercado, *REVISTA MEXICANA DE SOCIOLOGIA*, Ed. Instituto de Investigaciones Sociales. Año LIX/NÚM. 2, abril-junio 1997.

LEÓN-PORTILLA, MIGUEL, Pueblos originarios y globalización. *CUADERNOS AMERICANOS*, Nueva Época 64, AÑO XI, VOL. 4, julio-agosto 1997, Ed. UNAM, México 1997.

MALPICA, DE LAMADRID, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 1, Cuarta Época, México, 1998.

ROMANO, MUSSALI EMILIO, Convenios Internacionales en Materia Fiscal, *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Año 18, No. 18, Ed. Escuela Libre de Derecho, México 1994.

SEPÚLVEDA, AMOR BERNARDO, Globalización, soberanía e interés nacional, *examen*, AÑO X, No. 119, Septiembre 1999.

ZÚÑIGA, JUAN A. Y ANDREA BECERRIL; Petróleo, Ejército y Educación, pilares de la soberanía, *La Jornada*, Sección: Política, domingo 19 de marzo de 2000.

### LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2000, Ed. Sista.

Código Fiscal de la Federación 2000, Ed. ISEF

Ley del Impuesto sobre la Renta 2000, Ed. ISEF

Tratado de la Unión Europea. Análisis Jurídico, MARIÑO, FERNANDO M., Secretaría General , Técnica / Centro de Publicaciones, Madrid, 1995.

### JURISPRUDENCIA CONSULTADA

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: II, Diciembre de 1995, Tesis: P. CXII/95, Página: 208

IMPUESTOS, APLICACION DE LOS. Quinta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: III, Parte SCJN, Tesis: 489, Página: 354

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. Séptima Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 173

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Quinta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo: CXIX, Página: 3354.

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.** Séptima Epoca, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte HO, Tesis: 387, Página: 358).

**IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.** Quinta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo III, Parte SCJN, Tesis: 82, Página: 58

### **DIRECCIONES ELECTRÓNICAS CONSULTADAS**

<http://www.altavista.com/cqi-br/query=países+de+la+Uni>

<http://fuem.um.es/observaciones/eleuro/uem/coest/amortf.htm>.