

354



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES CAMPUS ARAGÓN

LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR LA FIGURA DE LA COMPENSACIÓN EN MATERIA FISCAL, ASI COMO LA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN EN LOS TRATADOS PARA LA CONVERSIÓN DE MEDIDAS UNILATERALES EN BILATERALES, TRATÁNDOSE DE LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA:
PARRA RODRÍGUEZ ERIKA IVONNE.

ASESOR:
Lic. MAURICIO SÁNCHEZ ROJAS.

SAN JUAN DE ARAGON ESTADO DE MEXICO, ABRIL DEL 2001.





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.

A DIOS:

La capacidad de creer es la facultad humana más significativa y fundamental; y lo más importante de un hombre es lo que cree fundamentalmente sobre su ser.

Este aspecto lo hace lo que es, el que lo organiza y alimenta, el que lo mantiene caminando frente a las circunstancias adversas, el que le da resistencia y dirección.

¡Gracias por darme la capacidad de creer!

A LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTONOMA DE
MÉXICO.

*Escuela Nacional de Estudios
Profesionales Aragón.*

Casa de mi formación Profesional e Institución
educativa gracias a la cual he aprendido el
verdadero disfrute de la vida, el ser utilizado
para un propósito reconocido por uno mismo
como extraordinario.

*A MIS PADRES: Martín y
Alicia.*

Sabiendo que jamás existirá una forma de agradecer en esta vida de lucha y superación constante. Deseo expresarles que mis ideales, esfuerzos y logros han sido también suyos e inspirados en ustedes y constituyen el legado más grande que pudiera recibir.

¡Con amor, admiración y respeto!

A MIS HERMANOS: Miriam y Juan Carlos.

Los ideales son como las estrellas, nunca las podemos tocar con las manos, pero al igual que los marinos en alta mar, las tenemos como nuestra guía y siguiéndolas llegamos a nuestro destino.

En testimonio de gratitud ilimitada a ustedes mis dos grandes ideales por su apoyo, aliento y estímulo mismos que posibilitaron la conquista de esta meta:

mi formación profesional!

A MI TÍA: Celia Rodríguez.

Quien me enseñó que la confianza aún en los momentos más difíciles, es la mitad del triunfo en esta vida.

*A MI ASCESOR: Lic. Mauricio
Sánchez Rojas.*

Por su tiempo, estímulo y amistad, pero aún más por ser un creyente, sí, porque todos sus actos se refieren a la fe en el mejoramiento constante de la mente, las facultades y la capacidad de la raza humana.

¡Gracias Maestro!

*Al Lic. Jiménez Galván
Gustavo.*

Por su paciencia, apoyo y amistad pero sobre todo porque siempre esta intentando lo imposible, ya que su obra estriba en mejorar la sociedad con su enseñanza y ejemplo. Y lo más curioso del caso es que siempre lo consigue.

¡Gracias Maestro!

A Edgar Carrillo Mendoza.

Por enseñarme que la vida es como la música; debe componerse con el oído, el sentimiento, la inteligencia y el instinto, pero más aún porque tu presencia me ha hecho saber que las mejores cosas de la vida no son costosas ni difíciles de encontrar.

*A MI AMIGA: Rosa Isela
Barceinas Gallegos.*

Con quien he compartido el sentido del humor,
preocupaciones, la buena música; con quien he
imaginado los fabulosos negocios, platicado de
todo y de nada; todo esto hace que nuestra
amistad sea como un "buen libro" el contenido es
mejor que la cubierta.

La vida no es una "vela efímera". Es una antorcha espléndida, y quiero que se queme tan brillantemente como sea posible, antes de entregarla a las generaciones futuras.

¡GRACIAS A TODOS!

INDICE

| | |
|-------------------|----|
| Introducción..... | 4. |
|-------------------|----|

Capítulo I. : ANTECEDENTES .

| | |
|--|-----|
| 1. Grecia y el poder helénico..... | 7. |
| 1.1. Tributos y liturgia..... | 8. |
| 2. Roma y su imperio..... | 9. |
| 2.1. Evolución de los principios impositivos..... | 10. |
| 2.2. El impuesto en el Imperio Romano..... | 11. |
| 3. Edad Media..... | 11. |
| 3.1. La función financiera de las cortes medievales..... | 12. |
| 4. México..... | 13. |
| 4.1. Los aztecas y su sistema tributario..... | 13. |
| 4.2. Los impuestos en la Colonia..... | 14. |
| 4.3. Época revolucionaria..... | 16. |
| 4.5. Época contemporánea..... | 17. |

Capítulo II. : EL PODER TRIBUTARIO Y LOS TRIBUTOS.

| | |
|---|-----|
| 1. El poder tributario..... | 23. |
| 1.2. Limitaciones al poder tributario..... | 25. |
| 1.2.1. Principios jurídicos de la tributación..... | 25. |
| 1.2.2. Derivadas de la organización política de los países..... | 34. |
| 2. Definición de tributo..... | 35. |
| 2.1. Clasificación jurídica de los tributos..... | 38. |
| 2.2. Surgimiento de la doble o múltiple imposición internacional..... | 44. |

Capítulo III. : LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL.

| | |
|--|-----|
| 1. Definición..... | 47. |
| 2. A nivel nacional..... | 47. |
| 2.1. Ingresos..... | 50. |
| 2.2. Ley de Coordinación Fiscal..... | 51. |
| 3. Doble o múltiple imposición internacional..... | 54. |
| 3.1. Definición de la OCDE..... | 54. |
| 3.2. Criterios de la potestad tributaria..... | 55. |
| 3.2.1. Sujeción personal..... | 56. |
| a) Nacionalidad..... | 57. |
| b) Residencia..... | 58. |
| c) Domicilio..... | 59. |
| 3.2.2. Sujeción económica..... | 60. |
| a) Sede de negocios..... | 60. |
| b) Fuente de la riqueza..... | 60. |
| 3.3. Causas de la doble o múltiple imposición internacional..... | 62. |
| 3.3.1. Coexistencia de diversos criterios de vinculación..... | 62. |
| 3.3.2. Dos países aplican el mismo criterio tributario..... | 63. |
| 3.3.3. Diferencias en cuanto a la determinación de la base gravable..... | 63. |
| 3.4. Consecuencias..... | 64. |
| 3.4.1. Carga fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente..... | 64. |
| 3.4.2. Freno al desarrollo económico e inversiones extranjeras..... | 65. |
| 3.4.3. Incremento de la evasión fiscal a nivel internacional..... | 66. |

Capítulo IV. : MÉTODOS PARA EVITAR Y/O ATENUAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

| | |
|---|-----|
| 1. Medidas unilaterales..... | 69. |
| 1.1. Definición..... | 69. |
| 1.2. Para atenuar o reducir la doble o múltiple imposición internacional..... | 72. |
| 1.2.1. Método de deducción del impuesto..... | 73. |
| 1.2.2. Diferimiento del impuesto..... | 74. |
| 1.2.3. crédito por inversión..... | 75. |
| 1.3. Para evitar la doble o múltiple imposición internacional..... | 75. |
| 1.3.1. Método de exención..... | 75. |
| 1.3.2. Método de crédito..... | 77. |
| a) Directo..... | 79. |
| b) Indirecto..... | 80. |
| c) Crédito por impuesto exonerado. (tax sparing.)..... | 80. |

| | |
|--|-----|
| 2. Medidas Bilaterales..... | 81. |
| 3. Medidas Multilaterales..... | 81. |
| 4. Tratados y/o convenios para evitar la doble o múltiple tributación internacional..... | 81. |
| 4.1. Contenido de los tratados..... | 86. |
| 4.1.1. Ámbito de aplicación..... | 88. |
| 4.2. Tratado celebrado entre México y Estados Unidos de Norteamérica. (TLCAN)..... | 89. |
| 4.3. Tratado celebrado entre México y Japón..... | 93. |
| 4.4. Tratado en vías de negociación entre México y la Unión Europea. (TLCUEM)..... | 95. |

**CAPITULO V: PROPUESTAS PARA EVITAR LA DOBLE
O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN A NIVEL
INTERNACIONAL INCLUIDAS
EN LOS TRATADOS.**

| | |
|---|------|
| 1. Aplicación supletoria de la legislación civil en materia fiscal..... | 99. |
| 1.1. Figura de la compensación, artículo 2185 del Código Civil..... | 99. |
| 1.1.1. Aplicación de la compensación a nivel interno en materia fiscal..... | 100. |
| 1.1.2. Aplicación de la compensación a nivel internacional y su inclusión en los tratados como medida para evitar la doble o múltiple imposición internacional..... | 104. |
| 2. Necesidad de convertir las medidas unilaterales en bilaterales..... | 109. |
| 3. Unificación de criterios en cuanto a la interpretación del contenido de los tratado como medida para evitar la doble o múltiple imposición internacional..... | 115. |

Conclusiones..... 120.

Bibliografía..... 124.

Hemerografía..... 128.

Otras fuentes..... 129.

INTRODUCCIÓN

Una de las características más mencionadas del Estado Moderno, es su potestad de imponer y establecer tributos. Teóricamente, el poder tributario de un Estado es ilimitado y puede alcanzar a personas residentes, bienes ubicados o hechos ocurridos tanto fuera como dentro del territorio de ese Estado, en razón de su nacionalidad, domicilio, residencia, sede de negocios o fuente de riqueza de aquellos.

En consecuencia, surge un fenómeno que implica la existencia de más de un tributo que grava un mismo hecho, bien o persona; esta situación adquiere especial importancia cuando se trata de un impuesto; a esta problemática se le identifica en la legislación y en la doctrina como DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El problema de la múltiple imposición internacional reconoce como su modalidad más frecuente la DOBLE IMPOSICIÓN; esto es, la aplicación de impuestos (generalmente el impuesto sobre la renta) de la misma naturaleza fiscal en dos países, sobre el mismo contribuyente y con respecto a la misma materia imponible y por iguales periodos de tiempo.

En el ámbito práctico, la doble imposición puede presentarse en varios niveles territoriales:

NIVEL INTERNO. Principalmente se presenta en países con una estructura política federal –como es el caso de México– como consecuencia de la falta de una adecuada coordinación entre las administraciones tributarias y los gravámenes impuestos por varias de ellas a un mismo hecho imponible, no

obstante, la existencia de la Ley de Coordinación Fiscal cuya aplicación ha reducido en gran medida este problema.

NIVEL INTERNACIONAL. A este nivel es al que más han apuntado la mayoría de los análisis de los estudiosos, doctrinarios y legisladores, en razón de la suma importancia de sus consecuencia económicas, jurídicas y políticas en el ámbito internacional.

Esta situación se presenta en nuestro país en virtud de que el territorio nacional ha sido fértil para la expansión indefectible de exportaciones de materias primas e insumos básicos, así como la exportación de países altamente desarrollados, exportadores de artículos manufacturados, capitales y tecnología, de tal manera que todas estas operaciones causarán impuesto sobre la renta, por lo que tratándose de este tipo de empresas -las cuales realizan operaciones en dos o más países- son gravadas simultáneamente.

Lo anterior ha originado la necesidad de la coordinación fiscal entre los países, lo cual se ha buscado a través de convenios y tratados o bien, por medio de la legislación doméstica, aunque esto último no siempre con buenos resultados.

De acuerdo a la autoridad hacendaria de nuestro país, se debe evitar la doble imposición o múltiple imposición internacional, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto.

Lo anterior traería consigo un inminente freno al desarrollo económico, consistente en la desaparición de la inversión extranjera, desempleo, incremento en la evasión fiscal, entre otras.

1. GRECIA Y EL PODER HELÉNICO.

La escasez de documentos específicamente fiscales, obligaron a reconstruir de manera completa por lo que atañe a Grecia y su régimen fiscal, completando los datos extraídos de tales documentos con la información general que nos proporcionan las obras de historia y de política.

En el llamado "Estado-ciudad" de Atenas se encuentran los albores de una hacienda ordenada, la cual se basaba esencialmente en el principio del interés público. Esta afirmación la formula el profesor italiano Morselli al comprobar "Que el sometimiento al impuesto no se fundaba en una relación de servidumbre, sino en la defensa del bien colectivo entregado al cuidado del Estado."¹

La sistematización de los medios económicos del Estado no pudo definirse en nada parecido a lo que hoy conocemos como un sistema fiscal. A esto contribuyeron múltiples factores que se opusieron a ello. "Por una parte, la concepción imperiosa sobre la libertad individual —concepción que fue la de Roma y de la Edad Media y se mantuvo más allá de esta época— impedía que pudieran imponerse a los ciudadanos impuestos generales de carácter personal."² Estas contribuciones, de no ser bajo el gobierno de los tiranos, siempre se consideraron como voluntarias.

Totalmente eliminados por esta razón los impuestos sobre personas, sobre el trabajo o sobre las tierras del ciudadano, es normal que la hacienda de los griegos se incline hacia los impuestos indirectos de consumo u otros análogos.

¹ Sainz de Bujanda Fernando. "Hacienda y Derecho", p. 135.

² Ob. Cit. p. 136

1.1 *Tributos y liturgias.*

Las diferencias más sobresalientes que separaron a la Hacienda griega de las de otros países u otras épocas, provienen de dos causas principales: 1ra., de la obligación personal de cumplir el servicio militar, impuesta al ciudadano, lo que impidió que las necesidades del Estado se elevaran tanto como en otros sitios en donde había de pagarse un estipendio a los soldados; 2da., del sistema de liturgias, que si bien no fue exclusivo de Atenas, alcanzó allí un desenvolvimiento especial, haciendo menos necesario un sistema ordinario de impuestos.

Las consecuencias de esto fueron muy claras: Primera, cuando se introdujo el salario en tiempo de guerra, los tributos de las ciudades confederadas suministraron a Atenas los recursos necesarios; Segunda, los impuestos ordinarios no fueron establecidos sino en la medida en que las liturgias considerada como prestación voluntaria se hicieron insuficientes para cubrir los gastos, sobre todo en tiempo de guerra y de otras calamidades.

Sin embargo, poco se sabe de las liturgias, pese a su enorme importancia entre los medios económicos del Estado-ciudad. Shmolders las define como "Servicios honorarios prestados a la comunidad por ciudadanos hacendados que costeaban los gastos producidos por ocasión de fiestas y cultos divinos o en la construcción de parques y edificios públicos. El sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituían en Grecia una relación de servidumbre, sino de auxilio al Estado en la prosecución del bien público."³

Pero no podemos afirmar que esto fue el factor decisivo para el desarrollo de la hacienda pública de los griegos. Aparecería posteriormente la distribución de

³ Ob. Cit. p.138.

las cargas fiscales, y tuvo que ser en Grecia, como en cualquier otro lugar, a consecuencia del poder público.

En virtud de esto se crean en el cuerpo social, estados de tensión que hicieron imposible la convivencia de unas clases con otras, por lo que el Estado-ciudad tuvo que implementar la tributación como instrumento de nivelación social.

Aunque como ya mencionamos, las liturgias producían efectos económicos parecidos a los del impuesto progresivo sobre la fortuna, tenían un carácter meramente voluntario, por lo que esto trajo consigo la ineficacia para terminar con el antagonismo social provocado por la desigualdad económica, considerando como única solución la vía impositiva para poder lograr una mínima uniformidad.

El pueblo griego consideraba los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos que eran vencedores sobre los vencidos.

2. ROMA Y SU IMPERIO.

“Dominar el orbe no es para el romano el modo de dar satisfacción a un puro instinto bélico. El objeto de esta expansión es proyectar sobre un gran espacio su particular actitud ante la vida”⁴. El instrumento de mando, entendido en la forma que acaba de explicarse, fue el Derecho. El *ius* impregna toda la existencia del pueblo romano; interviene en el ámbito familiar y político.

Por tanto, la actividad financiera quedaría también dentro del ámbito jurídico.

⁴Ob. Cit. p. 152.

2.1. *Evolución de los principios impositivos.*

En los tiempos primitivos, Roma creó tributos y clasificó a los ciudadanos de acuerdo a su fortuna; para medir sus fuentes impositivas obligó al perfeccionamiento técnico de los instrumentos de imposición.

Por eso, el Derecho Fiscal romano cumplió una función muy distinta a la que desempeñan las leyes tributarias de nuestro tiempo. Aquél en su época, -como éstas en la nuestra-, sirvió para establecer impuestos, regular su exacción y organizar la vida económica del Estado, pero fue alcanzado en Roma con la aplicación de principios impositivos distintos a los que hoy rigen. "El afán más vehemente del pueblo romano, sobre todo a partir de las Guerras Púnicas, fue establecer y mantener su hegemonía en el mundo, dada la mentalidad de la época, que para conseguirlo pusiera en práctica una política financiera congruente con ese designio: la explotación tributaria de las poblaciones sometidas."⁵

Gran número de autores coinciden en que el Imperio Romano constituye uno de los ejemplos históricos más fehacientes de que un Estado que pone de modo permanente a cargo de las poblaciones sometidas todos sus gastos, con ello logra el objetivo de no gravar a sus ciudadanos o de poder reducir en todo lo posible sus deberes fiscales.

"Esta política, unida al despilfarro en los gastos, llevó al Imperio a la ruina no importando reformas tales como las de Caracalla y Diocleciano. Roma se había convertido en un Estado vencido después de haber sido conquistador."⁶

⁵ Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, p.5.

⁶Op. Cit. p. 7.

2.2. El impuesto en el imperio romano.

El imperio romano se caracterizó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que se debían de pagar en Roma.

El hecho de que los que gozaban del derecho de ciudadanía romana en el gran Imperio, durante una gran cantidad de años gozaban del privilegio de no pagar tributos, y se debía a que los pueblos subyugados pagaban por los ciudadanos romanos.

Se nombraban arrendatarios, quienes de seguro tenían que pagar anualmente grandes sumas, las cuales con la ayuda del ejército romano se destinaban a los ciudadanos romanos en esta época.

La explotación, los arrendadores y recaudadores de impuestos eran tan repudiados, como más tarde, en la Edad Media lo serían los verdugos y atormentadores.

3. EDAD MEDIA.

Es precisamente en esta época, en la órbita tributaria, donde se presenta una de las transformaciones más profundas de la historia. La transformación consistió en imponer al Rey, titular exclusivo, hasta entonces, del poder supremo del Estado, la participación de las fuerzas sociales en el establecimiento del impuesto. Cortes, reyes e Impuestos vienen así a significar una nueva organización del Poder del Estado al que compete la función de legislar. Por lo que la imposición de tributos o la modificación de los que ya existían se convirtió en expresión legítima de soberanía, correspondiendo esa función a las Cortes y al Rey.

“En la Edad Media, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: una consistente en la prestación de servicios personales y otras de naturaleza económica; unas pagaderas en dinero y otras en especie.”⁷

Como contribuciones que se cumplían en forma de servicios personales por los siervos tenemos:

“Entre las personales estaba la del servicio militar el cual consistía en acompañar al señor feudal a la guerra, permanecer de guardia en el castillo del señor feudal, alojar en su casa a los visitantes de su señor; también encontramos, el que consistía en que el siervo debía cultivar las tierras del señor feudal”⁸. Este tipo de servicios se fue sustituyendo con el paso del tiempo por dinero, dando origen a diversos impuestos. Por lo que hace a los impuestos que se pagaban en especie, dichas prestaciones consistían en cargas que debían pagarse en ciertas épocas; tales como participaciones en los productos de la tierra y percibiendo así derechos en metálico o en granos, animales, etc.

Los impuestos establecidos por el señor feudal no sólo fueron injustos, caprichosos y ruinosos, sino inclusive infamantes, como lo fue el derecho de “toma”, consistente en que el señor feudal podía tomar todo lo que necesitara para su castillo, teniendo el siervo que pagar el precio arbitrariamente por aquél.

3.1 .La función financiera de las cortes medievales.

El sentimiento religioso, la tradición política y las circunstancias de la vida económica influyeron mucho en la configuración de las instituciones políticas medievales.

⁷ Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano. P. 8.

⁸ Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas, p.29.

Las Cortes representaron un vehículo de expresión de ciertas grupos sociales, al convertir el impuesto en una carga distributiva colocando de ese modo, la carga tributaria en las espaldas de la Corte, estableciendo así, límites o condiciones a las pretensiones fiscales del Monarca.

Una vez creadas las Cortes desempeñaron diversas actividades. Así, formularon peticiones a los Reyes en cuanto a la reforma de los gastos públicos y examinaron las cuentas que aquellos les sometían para justificar los servicios; distribuyeron y cobraron éstos y dedujeron reclamaciones contra los abusos cometidos por los encargados de la cobranza de los tributos.

Para el cobro de dichas contribuciones, se llevaba a cabo aquél a través de intendentes que las mismas Cortes designaban; estos funcionarios tenían una tarea discrecional en cuanto a la fijación de las cargas fiscales.

En esta etapa, a los contribuyentes renuentes, se les imponía como sanción permanecer en la torre, que fungía como cárcel dentro de la cual se encontraban celdas frías e insalubres y desde luego las cámaras de tormento.

4. MÉXICO.

4.1. *Los aztecas y el sistema tributario.*

La tenencia de la tierra y la guerra nos conducen a uno de los factores más importantes de la administración pública de los aztecas: los tributos, siendo precisamente de la guerra de donde obtuvieron más tributos. El tema de la administración de los tributos se puede confundir con el de la tenencia de la tierra toda vez que los productos de determinados terrenos, cultivados en común, estaban destinados a su pago.

“Los tributos dieron lugar a una administración en especie, por los conquistadores alabada como sorprendentemente eficaz. Se estableció una pirámide de cobros a cargo de los calpixqui, el resultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos. La deshonestidad de un calpixqui, se castigaba con la muerte. De acuerdo a algunos documentos precortesianos que se tienen de esa época.”⁹ Los historiadores coinciden en la opinión de que el peso general de este sistema de tributos era considerable.

Es relevante el hecho de que los nobles nunca cobraron tributos a su propio nombre sólo ayudaron para el cobro del tributo debido al emperador; así, el pueblo se daba cuenta de que su soberano era el emperador, y el noble, al que realmente estaban sometidos, sólo era el representante de aquél.

Dentro de los impuestos del antiguo México, se les debían entregar a los aztecas: cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota y anualmente cierto número de mancebos.

“Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica; para su cobro emplearon los *calpixquis*, que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra: Se pagaban tributos normales de tiempo de guerra y religiosos, aparte de otros que daban en diversas ceremonias, incluso existía el *Calpixcacalli* o gran casa de los tributos.”¹⁰

4.2. *Los impuestos en la Colonia.*

En la etapa de la Colonia, y por lo mismo, durante la Real Hacienda, se fueron incrementando los impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a

⁹Introducción al Estudio del Derecho Mexicano. Floris Margadant S. Guillermo, p.29.

¹⁰Op. Cit., p. 6.

través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo cual, en esa época comenzaba a surgir el principio de legalidad.

“Durante el transcurso de los 300 años el sistema hacendario de la Colonia, fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.”¹¹

La Nueva España tenía un comercio de índole monopolista a favor de la península, por lo que nos encontramos con una multiplicidad de impuestos de los cuales podemos citar:

- El llamado “quinto real” destinado al Rey de España, que siempre era separado previamente del botín que obtenían los españoles. Este mismo impuesto recayó sobre la extracción de metales, de la cual una quinta parte era para la corona.
- El impuesto de Avería consistente en el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de las mismas en el puerto.
- El impuesto de pesca y buceo, por extraer las perlas.
- El impuesto de caldos, aplicado por uso de la papelería real.
- También se estableció el impuesto denominado “media nata” que cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador mediante el pago de media anualidad de sueldo.

Como comentario al sistema impositivo en la Nueva España, el Conde de Revillagigedo decía: “De la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Hacienda Real de atender a todos y cada uno de por sí, y evitar la confusión y complicación de su manejo, el que debía llevarse por mejor

¹¹ Cfr. Gregorio Sánchez León, *Derecho Fiscal Mexicano*, p.14; A. Porras y López, *Derecho Fiscal*, p.42.

orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por qué razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difíciles las contribuciones.¹²

Es necesario destacar que la anterior cita de impuestos representa los más relevantes de la época, ya que durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban un total de ochenta y cuatro gravámenes.

El Procedimiento de Recaudación en los Pueblos de la Corona se llevaba a cabo en dos fases:

- a) El repartimiento del tributo entre los contribuyentes.- Fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, tomando en cuenta lo que cada tributario podía aportar según su calidad, cantidad y posibilidad, reemplazando posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, por lo que los indígenas sabían lo que debían por año.
- b) El cobro.- Correspondía a los caciques y gobernadores, auxiliados por los tequitlatos.

4.3. Época Revolucionaria.

El aspecto fiscal de México en esta época es deprimente. El derrumbe de la minería, por inundación de los tiros y falta de azogue, privó el gobierno de importantes ingresos; diversos estancos fueron entregados a la iniciativa privada, por lo que el Estado tuvo que recurrir a préstamos forzosos, a vender a bajo precio inmuebles considerados como estatales.

¹² Sánchez, *op. Cit.*, p.16.

El impuesto más importante de la época fue sobre el comercio exterior, su producto generalmente estaba reservado con anticipación de varios años para la liquidación de ciertas deudas públicas.

La global reforma fiscal, -que se intentó-, no se arraigó por las perturbaciones políticas de este periodo.

4.5. *Época Contemporánea.*

El impuesto grava todos los ingresos que se acumulen, en dinero, especie, servicios o en crédito, originados con el trabajo personal, bienes por ganancia en la enajenación de bienes, premios, hechos o actos jurídicos, capital, actividades empresariales, utilidades por fluctuación de monedas extranjeras, o la combinación de todos ellos, que aumenten el patrimonio del contribuyente, persona física o moral, mexicana o extranjera, residente en el país o fuera de él, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional, restando las deducciones, pérdidas, bienes exceptuados del pago y estímulos fiscales autorizados por ley.

También excepcionalmente, en determinadas hipótesis legales, se consideran ingresos, los efectos económicos inflacionarios favorables a los contribuyentes.

CARACTERÍSTICAS LEGALES DEL IMPUESTO.

Todo impuesto debe reunir las siguientes características :

- Debe estar establecido en ley. Este principio es conocido como de legalidad del cual abundaremos en capítulos posteriores, consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece a los mexicanos la obligación de contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

- El pago del impuesto debe ser obligatorio. En principio, la obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, en donde se señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.
- Debe ser proporcional y equitativo, esta característica, también se encuentra consagrada también por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Sobre el significado coincidimos con Ernesto Flores Zavala considerando ambos conceptos en uno solo y cuyo significado es *justicia en la imposición*, es decir deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

A propósito de lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostienen el siguiente criterio:

IMPUESTOS: Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte.

Amparo directo 4205/30. Nieves José A. 24 de Agosto de 1934. 5 votos.

Ponente: Luis M. Calderón. Secretario A. Magaña.

Para efecto del presente trabajo de investigación, tomaremos como referencia la siguiente definición: "El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndolas de las partes alícuotas de la renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte."¹³

¹³ Hugo Carrasco Iriarte. Diccionario de Derecho Fiscal. Pág. 276.

Sin embargo citaré los cinco conceptos más importantes respecto de la naturaleza del impuesto:

1. "El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. *Teoría de la equivalencia.*
2. El impuesto es una prima de seguro que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado proporcionar el Estado. *Teoría del Seguro.*
3. El impuesto representa a la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación de capital nacional.
4. El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible, y
5. El impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial."¹⁴

Por último, haremos referencia a los elementos tradicionales de los impuestos como son:

- Sujeto.
- Objeto.
- Unidad del impuesto o unidad fiscal.
- Cuota.
- Base; Y
- Tarifa.

SUJETO.- "En el impuesto como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, lo que se

¹⁴ *Idem.*

llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación."¹⁵

*Sujeto pasivo.- "El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, bien se trate de una obligación sustantiva o formal."¹⁶

Pueden ser las personas físicas y morales lo cual podemos confirmar por lo dispuesto en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Por tanto "Podemos precisar que el sujeto pasivo es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligado al pago de una prestación tributaria."¹⁷

*Sujeto activo.- Existe un solo sujeto activo de la obligación y es el Estado, pues solamente el como ente soberano, esta investido de la potestad tributaria que es uno de los tributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con total independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria. México es un ejemplo de este tipo de organización.

OBJETO.- El objeto será el pago, que representan los satisfactores que necesita el bien común y para cuestiones o fines económicos los que se conocen como parafiscales y extrafiscales.

Ejemplos: 1) El impuesto que paga la cerveza y el cigarro para que la gente no lo consuma tanto (parafiscales). 2) Para que la gente no gaste tanto en la

¹⁵ Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. p. 131.

¹⁶ Op. Cit. p. 147.

¹⁷ Op. Cit. p. 64.

compra de productos en el extranjero se gravan estas mercancías (parafiscales).

BASE.- (Imponible o gravamen) Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del pasivo. V.gr. el monto de la renta percibida.

TASA O TARIFA.- (Tipo de gravamen o tipo impositivo) Alícuota, es la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria; se presenta también en forma de %.

CAPITULO II.

"EL PODER TRIBUTARIO Y LOS TRIBUTOS"

1.- EL PODER TRIBUTARIO.

El poder dentro de la teoría jurídica se considera generalmente como uno de los elementos o atributos que posee el Estado. Entendiendo como poder la capacidad del Estado de imponer mandatos de conducta a los gobernados.

Al hablar de *poder tributario* o *potestad tributaria del Estado* se hace referencia a la capacidad que tiene el Estado de imponer determinados modos de conducta a las personas, consistentes en la contribución de recursos económicos al erario del Estado

Es necesario afirmar que el poder tributario es el poder del Estado respecto de una materia o ámbito de conducta en específico.

Podríamos definir entonces la expresión *poder tributario* como la facultad de carácter jurídico que tiene el Estado de exigir el pago de contribuciones respecto de personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción; sin embargo, este concepto a dado lugar a diversas interpretaciones por parte de los doctrinarios, aplicándole diversas variables al mismo como: *potestad impositiva*, *potestad tributaria*, *poder fiscal*, *poder de imposición*, entre otras.

En su mayoría los autores, al citar el anterior concepto, hacen referencia al *impuesto*, basándose en que "...es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes toda vez que el impuesto al igual que la tasa y las contribuciones especiales gozan de una estructura jurídica que podemos considerar como análoga reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho."¹⁸

¹⁸ Giuliani Fonrouge Carlos M. "Derecho Financiero" . p. 281.

Caracteres del poder tributario:

Abstracto.

El poder tributario es considerado esencialmente abstracto, aunque en gran número de ocasiones se confunde "la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar los tributos, con el ejercicio de ese poder."¹⁹ Por lo que se tiene que hacer la distinción entre la facultad de actuar y el hecho de llevar a cabo esa facultad en el ámbito de la materialidad.

Permanente.

"El poder tributario es inherente al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo"²⁰, por lo que mientras exista, habrá poder de gravar.

En este punto también es posible caer en el error de que exista la posibilidad de que este poder desaparezca, por prescripción o por caducidad. Lo que podría presentarse es la extinción por el transcurso del tiempo el derecho de hacer efectivas las obligaciones que surjan por el ejercicio del poder tributario, en virtud de que los créditos del Estado al igual que el de los particulares, caducan o prescriben en razón del interés social. Actuación que se presenta en dos planos distintos el real y el conceptual.

Irrenunciable.

En ningún momento el Estado puede desligarse de este atributo esencial, toda vez que sin el poder tributario no podría subsistir, por lo que los órganos del Estado o de quienes estuviera integrado carecerían del derecho de renuncia.

¹⁹ Op. Cit. p. 283

²⁰ Ob. Cit. p. 284

Indelegable.

Esta característica está íntimamente ligado al anterior. El hecho de renunciar significaría dejar un derecho de forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

1.2. Limitaciones al poder tributario.

Existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los *principios jurídicos de la tributación* y que en nuestro país han sido incorporados en su mayoría al texto de la Constitución Política, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro *derivado de la organización política de los Estados* y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la *doble imposición*, el cual en consecuencia puede asumir carácter interno o internacional.

1.2.1. Principios Jurídicos de la Tributación.

Los principios jurídicos aplicables a la tributación de orden general se establecen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente el artículo 31, fracción IV en relación al artículo 73, fracción VII, siendo en este último donde se confiere al Congreso la facultad de imponer todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto (Presupuesto de Egresos) y artículo 89, fracción I, por lo que hace a la promulgación y ejecución de las leyes que expide el Congreso y su exacta observancia como facultad y obligación del Ejecutivo y cuyos principios son los siguientes:

1.- Principio de legalidad-ley.

Este principio advierte los siguientes aspectos:

PRIMERO.- Para que el contribuyente esté obligado a pagar contribuciones es porque debe de existir una ley que expresamente lo señale conjuntamente con los elementos esenciales, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. (leyes federales, reglamentarias etc.).

Para dar cumplimiento a este principio es necesario distinguir:

Ley desde el punto de vista material.- Es general, impersonal y abstracta de acuerdo al artículo 13 constitucional.

Ley desde el punto de vista formal.- Debe de ser creada conforme a la constitución cumpliendo todas sus formalidades para que tenga validez, tocando dichas facultades al Congreso de la Unión.

Asimismo, interviene el *Principio de reserva de ley*, el cual significa que debe de existir una ley material y formalmente válida que señale el tributo que hay que pagar. No hay tributo sin ley, por tanto no debo pagar si no hay una ley que así lo señale.

SEGUNDO.- El *Principio de administración hacendaria* va íntimamente ligado al anterior aspecto toda vez que queda el tributo establecido en ley, es precisamente en este principio que establece que debe ejecutarse esa ley e incluye su exacta observancia.

En el supuesto de no dar cumplimiento por parte del contribuyente a este principio, el ejecutivo es el órgano facultado para obligar a cumplir tal principio a través de autoridades administrativas como SHCP, IMSS, INFONAVIT, etc., la actuación de dichas instituciones debe de apegarse a lo que estrictamente establece la ley en cuanto a sus facultades.

2.- Principio de Reserva de Ley.

Este principio tiene íntima relación con el principio de legalidad ya mencionado, significando aquel que toda contribución debe estar señalada en una ley y nunca en un reglamento; es decir, se reserva a la ley el señalamiento de la contribución así como de sus elementos esenciales, tales como: sujeto, objeto, tasa o tarifa. En otras palabras, ningún reglamento puede establecer contribuciones, ya que esto está reservado para el legislador quien es el que elabora la ley tributaria, mientras que el reglamento es elaborado por el ejecutivo.

Sin embargo, existen excepciones al principio de legalidad, siendo una de ellas la señalada en el artículo 131 párrafo 2º, de la Constitución, lo cual se le reconoce como "Decreto", mediante el cual el ejecutivo sí puede imponer contribuciones, pero sólo respecto del comercio exterior.

3.- Principio de recaudación tributaria.

Este principio se divide en :

-Potestad.- El Estado a través de su potestad de imperio impone el pago de contribuciones. Artículo 73 fracción VII constitucional.

-Facultad.- Que tiene el Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para poder recaudar las contribuciones.

-Obligación.- La tienen los contribuyentes, todos aquellos que se ubiquen en el supuesto jurídico, es decir el individuo que dio lugar al hecho generador o hecho imponible.

4.-Principio de Justicia.

La ley debe ser justa y equitativa; por lo tanto, al señalar la contribución que está obligado a pagar el gobernado debe ser general y uniforme.

-*General.* Todos los que generan el hecho imponible, los que caen en la hipótesis normativa deben contribuir.

-*Uniforme.* Cuyo significado es dar igual tratamiento a los iguales y desigual a los desiguales.

Sólo cuando la contribución sea general y uniforme se hablará de justicia, es decir, de equidad en cuanto a la capacidad contributiva del gobernado.

5.-Principio de Generalidad e Igualdad.

Ambos están íntimamente ligados ya que la generalidad debe aplicarse a todos los individuos por igual, y es ciertamente la igualdad la que señala que todos los gobernados son iguales ante la ley, las mismas obligaciones, mismos derechos, porque la ley cuenta con características tales como abstracción, impersonalidad y generalidad.

6.-Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Fundamento: artículo 31, fracción IV, constitucional. Las contribuciones deben ser de manera proporcional y equitativa.

-*Proporcional.*- Hace referencia a que al individuo no se le despoje de su patrimonio y que por tanto, las contribuciones señaladas en las leyes creadas por el legislador, debe de observar esto, ya que si no se vigila la proporcionalidad se caería en la improductividad.

-Equidad.- Ligada a la igualdad, todos los individuos tienen el mismo tratamiento ante la ley, demostrado a través de la imposición de los mismos derechos, obligaciones, etc., de tal forma que la ley aparece como equitativa para todo gobernado, de manera impersonal.

7.-Principio de Capacidad Contributiva.

El Estado debe poner atención en cuanto a la *capacidad* del contribuyente para pagar las contribuciones, en razón de que una vez que el contribuyente o sujeto pasivo a satisfecho sus necesidades primarias (familiares y personales), sobre el excedente es por lo que debe pagar contribuciones.

8.-Principio de Justa Retribución.

El legislador debe tener sumo cuidado al gravar los ingresos para que no se desaliente el ejercicio de alguna actividad laboral o profesional.

El gravamen de alguna actividad debe ser proporcional para que la misma se siga desarrollando, de otra manera se abandona la profesión y se deja de pagar impuestos.

9.-Principio de Derecho de Petición.

Fundamento artículo 8 de la constitución. Cuando el contribuyente tiene alguna duda sobre sus contribuciones, se le pide a la autoridad hacendaria, a través del ejercicio del derecho de petición, de manera pacífica y respetuosa, nos de respuesta a las interrogantes que sobre la materia tenga el contribuyente.

10.-Principio de Seguridad Jurídica y Legalidad.

Artículo 16 constitucional, que a la letra establece "...nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento."

Por lo que siempre se debe contar con el fundamento legal constitucional y después el de la ley secundaria, de lo contrario representaría una violación a las garantías individuales.

11.-Principio de Prohibición de leyes Privativas.

No deben de existir tributos especiales, todos deben ser iguales.

Sin embargo podemos afirmar que sí hay leyes privativas, citando por ejemplo el artículo 6 de la Ley Impuesto al Valor Agregado (LIVA) ya que hace referencia únicamente a los particulares, independientemente de la capacidad contributiva, ya que todos deben pagar tasas iguales.

12.-Principio de Prisión por delitos fiscales.

Artículo 17 constitucional. Tratándose de contribuciones no se le puede privar de su libertad al contribuyente que no puede pagar.

Aquel contribuyente que no haya pagado sus impuestos no podrá ser aprisionado, sólo que sea por delitos fiscales federales; por ejemplo: evasión fiscal, contrabando, etc.; aquí interviene el dolo de las personas para no pagar.

13.-Principio de Audiencia.

De acuerdo al artículo 14 constitucional, en materia fiscal no se cumple esta garantía ya que se menciona que el fisco debe cobrar al contribuyente antes de ser oído y vencido para que la colectividad no sea afectada, aunque algunos autores manejan que sí es oído y vencido pero no en juicio sino en "Procedimiento Administrativo".

14.-Principio de la Facultad Propia y Exclusiva de la Autoridad Judicial.

Fundamento: artículo 21 constitucional. Es una facultad exclusiva de la Autoridad Judicial imponer penas, mientras que es facultad de la autoridad hacendaria la de imponer las sanciones administrativas. Es necesario resaltar la diferencia existente en cuanto a las facultades de cada institución:

-Autoridad Judicial.- Impone penas por delitos pero no impone sanciones administrativas en materia tributaria.

-Autoridad Hacendaria.- Impone sanciones por infracciones administrativas, por lo que hacienda no puede privar de la libertad ni condenar a las personas.

15.-Principio de "No Confiscación" de los Bienes y de la Prohibición de la multa excesiva.

Artículo 22 constitucional.

La autoridad no puede confiscar bienes:

1) Por lo que cuando la autoridad secuestra bienes del contribuyente es para cubrir un crédito fiscal adeudado por éste último, y de esta manera estamos

hablando de la figura jurídica del "Embargo". Si no existe el adeudo de este crédito fiscal, la autoridad de ninguna manera puede confiscar bienes; En otras palabras es factible que exista la confiscación cuando el gobernado como contribuyente adeuda un crédito fiscal, una multa o ambas cosas entonces se presentará:

2) *La confiscación de bienes.*

Lo cierto es que aparece una confusión, la constitución establece que no se considera confiscación en determinados supuestos, tal es el caso de las formas de adquisición de bienes del contribuyente. Si una vez hecho el embargo, no es posible el remate de los bienes embargados, entonces la autoridad administrativa podrá adjudicarse dichos bienes.

No obstante lo anterior, de hecho se da la confiscación, cuando el legislador establece en ley tributaria cargas excesivas a los contribuyentes, con lo que se ve mermado de manera significativa sus propios ingresos, logrando con esto que se contravenga el principio de capacidad contributiva.

16.-Principio de Supletoriedad del Derecho Común.

La legislación fiscal no es en su totalidad íntegra, cuenta con la existencia de lagunas en la ley por lo que es necesario suplirlas; por tal motivo, el Código Fiscal permite que tanto los juzgadores, como las autoridades apliquen el Código Federal de Procedimientos Civiles y en cuanto a los particulares que invoquen dicho ordenamiento, nunca deberá aplicarse un capítulo completo o una institución entera.

17.-Principio de Certidumbre.

El sujeto que lleva a cabo cierta actividad la cual está gravada, tiene obligaciones; por una parte *sustantivas* que se refieren a pagar lo que se adeuda en cuanto a la contribución de que se trate, principalmente en efectivo y en moneda nacional y que en algunos casos se permite en moneda extranjera e incluso en especie; por otra las *formales* aquellas que consisten en un hacer, no hacer, o tolerar, por lo que se está obligado a cumplir con darse de alta en Hacienda, señalar domicilio fiscal, libros de contabilidad, declaración del ejercicio fiscal, etc. Ambos tipos de obligaciones deben estar señalados en ley. Así se cumple con este precepto cuando el contribuyente tiene la certeza de cómo cumplir con sus obligaciones sustantivas y formales.

18.-Principio de Economía.

Este principio consiste en que Hacienda gaste lo mínimo en obtener contribuciones, para que de éstas le quede la mayor cantidad posible y así disponible para el gasto público.

19.-Principio de Comodidad.

Se refiere a que al contribuyente le quede lo más cómodo posible el hecho de cumplir con la contribuciones u obligaciones con las siguientes opciones: simplificación de trámites, cercanía de oficinas recaudadoras al contribuyente, etc.

1.2.2. *Derivadas de la organización de los países.*

Al presentarse la coexistencia de las entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional como en el internacional, se van a originar conflictos de atribuciones, lo cual se traduce en superposiciones de gravámenes

Es necesario precisar la existencia -desde un punto de vista territorial- de la diferencia que existe entre el *derecho tributario nacional* y el *derecho tributario internacional*.

“Atendiendo al primero, a los límites geográficos de un país o donde ejerce su soberanía fiscal y el segundo a las relaciones o normas tributarias internacionales que de dos soberanías fiscales así como en la consideración de los intereses personales y materiales que por tal causa afectan a los respectivos tesoros públicos de los Estados vinculados por la pertinente recaudación de sus recursos derivados.”²¹

Diversos factores tales como riqueza mobiliaria, la ampliación e internacionalización del comercio, el progreso científico y las comunicaciones entre los pueblos, son circunstancias que sumadas a la intensificación de las exigencias financieras, han agravado el problema en el siglo pasado y lo que va del presente.

Desde la primera guerra mundial, las dificultades han sido cada vez más frecuentes en la gran mayoría de las naciones, aunado a los problemas suscitados en el interior de cada país, principalmente en los de régimen federal, ya que de manera simultánea hacen uso de sus facultades impositivas sobre las mismas personas o los mismos bienes.

²¹ Manuel de Juano. *Curso de Finanzas* . p.297.

"Es indudable que por la aplicación del principio de razonabilidad, debería restringirse automáticamente el ámbito de ejercicio de los poderes tributarios de cada entidad, para hacer posible el desenvolvimiento armónico de todas, pero los intereses en juego, muchas veces antagónicos, y la aplicación de conceptos jurídicos divergentes, han impedido ese resultado."²²

2.- DEFINICIÓN DE TRIBUTO:

Del término que nos ocupa, es necesario señalar que existe una multitud de criterios, toda vez que no existe una teoría general de la tributación. La discrepancia radica en la diferente forma de apreciar la materia: Al considerarse los diversos sistemas impositivos nacionales y sus implicaciones políticas y económicas, que por supuesto, son limitadas en el tiempo y en el espacio y, considerando lo anterior para tratar de evitar la complejidad y el exceso de ideas similares, citaré la que a mi juicio resulta la más clara

Definición que se expresa de la siguiente manera: "El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige de un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."²³

En atención al artículo 31 constitucional, están obligados a contribuir todos los individuos que vivan en el país, contribución que debe ser de manera proporcional y equitativa de acuerdo a lo que dispongan las leyes secundarias para cubrir el presupuesto.

²² Margain, Manaouto Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. p. 31

²³ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, p.118.

Análisis de los elementos que conforman la anterior definición:

- **La existencia de un vínculo jurídico:** Íntimamente ligado con el principio de legalidad, en virtud de que todo tributo debe, para tener validez y eficacia, estar previsto en una norma jurídica que haya sido expedida con anterioridad a los hechos a los que va a ser aplicado. De lo contrario se vería afectado por la invalidez y la posibilidad de aplicación traería consigo una arbitrariedad por parte del Estado.

Establecido desde los días del Derecho Romano: *Nullum tributum sine lege*, no puede existir ningún tributo válido sin ley que lo establezca.

- **Estado como sujeto activo:** En toda obligación existe un sujeto activo, es aquel en cuyo favor se va a establecer el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación. Por tal motivo las aportaciones pecuniarias contenidas en cualquier tributo se van a efectuar a favor del fisco que funge como una entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. De lo anterior se desprende la afirmación de que el Estado es el sujeto activo de la relación jurídica y tributaria.
- **Particulares como sujetos pasivos:** De igual forma, toda obligación implica la existencia de un sujeto pasivo, al cual le corresponde el cumplimiento o el deber de dar, hacer, no hacer o tolerar. Son precisamente los particulares, gobernados o administrados, los que bajo la denominación de contribuyentes, tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de los llamados

gastos públicos, en los casos señalados por las leyes aplicables, aportando una parte proporcional de sus ingresos.

- **Cumplimiento de una prestación pecuniaria o pago, excepcionalmente en especie:** Es precisamente de la relación jurídico-tributaria de donde el Estado se hace llegar de los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos y poder satisfacer las necesidades de la colectividad, podemos afirmar entonces "...que los tributos que se desprenden de la relación jurídico-tributaria poseen un contenido eminentemente económico"²⁴ ya que es la aportación que hace el contribuyente de una parte y que tiene como característica ser proporcional a los ingresos del mismo.

"Dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y líquidas en moneda del curso legal en el país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales —al menos dentro de nuestro sistema tributario—, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie"²⁵ es decir, en entregar a cambio de cierta cantidad determinada y líquida, bienes que posean un valor económico porque no consisten en moneda de curso legal. Ejemplo: Los gravámenes establecidos tratándose de la extracción, beneficio y aprovechamiento de metales preciosos, los que de acuerdo con las disposiciones legales aplicables, deben ser pagados indiscutiblemente en la misma especie.

²⁴ Ob.Cit. p. 119.

²⁵ Idem.

2.1. Clasificación Jurídica de los Tributos.

El Estado, como ente administrador para obtener su Hacienda Pública Federal debe de llevar a cabo la función de recaudar los recursos pecuniarios concentrándolos y posteriormente administrarlos, es decir, aplicarlos.

Como se desprende de la anterior definición de tributo, afirmamos que los ingresos tributarios se derivan de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Hablamos de las contribuciones económicas de los gobernados que, por mandatos constitucionales y legales, se ven obligados a aportar una parte proporcional de sus ingresos para la contribución del gasto público.

INGRESOS DEL ESTADO

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de Seguridad Social.
- c) Derechos.
- d) Contribuciones de Mejoras.
- e) Contribuciones accesorias.

1.-INGRESOS TRIBUTARIOS.

- a) Productos.
- b) Aprovechamientos.
- c) Ingresos derivados de financiamientos.
 - Empréstitos.
 - Emisión de moneda.
 - Emisión de Bonos de Deuda Pública.

2.- INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

- Amortización y Conversión de Deuda Pública
- Moratorias y Negociaciones.
- Devaluaciones.
- Reevaluaciones.
- Productos y Derechos.
- Expropiaciones.
- Decomisos.
- Nacionalizaciones.
- Privatizaciones.

1.- IMPUESTOS.-

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º., fracción I, dispone: "Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma..."

Como ejemplo citaremos la CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS CONFORME A LA LEY DE INGRESOS que los agrupa de acuerdo a la materia y objeto de los mismos:

I. IMPUESTOS:

1. Impuesto Sobre la Renta.
2. Impuesto al Activo.
3. Impuesto al Valor Agregado.
4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
 - A. Gasolina Y diesel.
 - B. Bebidas alcohólicas.
 - C. Cervezas.
 - D. Tabacos labrados.
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley.
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.
9. Impuesto al comercio exterior.
 - A. De importación.
 - B. De exportación.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

La división clásica de los impuestos señala a los DIRECTOS e INDIRECTOS. Por "*impuesto directo*, se entenderá aquel en el que el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo."²⁶ La ley pretende que quien pague el Impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma; por ejemplo, el causante que paga

²⁶ Carrasco Iriarte Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Pág. 278.

el Impuesto sobre la Renta, el de la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa.

En cuanto al "impuesto indirecto", el sujeto pasivo no es igual al pagador, en virtud de que se permite en la ley la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero²⁷, por ejemplo un Impuesto al Valor Agregado.

1.-ACTOS _____ Introducción de mercancías
 _____ Salida de mercancías.
 Otros.

INDIRECTOS.

2.-CONSUMOS _____ Transferencias.
 _____ Compraventa
 Producción.

1.-PERSONALES.

Sobre la persona (captación fija e igual).

DIRECTOS.

Sobre las cosas.

2.-REALES.

²⁷ Idem.

Como lo citamos en el capítulo anterior, para efecto del presente trabajo de investigación, únicamente haremos referencia al Impuesto Sobre la Renta (ISR), para lo cual y toda vez que se establece la naturaleza del impuesto, tomaremos como referencia la siguiente definición: "El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndolas de las partes alícuotas de la renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte."²⁸

2.-APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Código Fiscal de la Federación artículo 2º., Fracción II, "Son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social (...) proporcionados por el mismo Estado."

Como ejemplo podemos citar las aportaciones y abonos retenidos a los trabajadores por los patrones para el INFONAVIT, aportaciones que se hacen al IMSS, SAR, etc.

3.-DERECHOS.-

De acuerdo a la fracción IV, del artículo 2º del citado Código Fiscal "Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados cuando,

²⁸ Idem.

en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Dentro de este rubro se encuentra un conjunto de pagos que deben efectuarse tanto al Fisco Federal como a los estatales y municipales para poder tener, como su nombre lo dice *derecho* a contar con servicios públicos. Tal es el caso del pago de derechos por suministro de agua potable, inscripciones al Registro Público de la Propiedad y del Comercio, el uso de autopistas, etc.

4.- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS O ESPECIALES.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción lll, señala esta figura tributaria como “Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”

Sin embargo podemos citar también la definición dada por Einaudi que considera esta contribución como “la compensación con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.”²⁹

5.-CONTRIBUCIONES ACCESORIAS.

De una correcta interpretación del último párrafo del varias veces mencionado artículo 2º., de nuestro Código Tributario se puede llegar a la conclusión de que

²⁹ Einaudi Luigi. Principios de Hacienda Pública, pag 72.

son accesorias todos aquellos ingresos tributarios no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales.³⁰

Del forma podemos destacar pertenecientes a este rubro los recargos que se cobran por el pago extemporáneo de los créditos fiscales y las multas impuestas por infracción a las leyes fiscales y administrativas.

Este rubro participa de la naturaleza de las contribuciones siendo éstas las que señalamos en el párrafo anterior, por lo que si no se da lugar al cobro de la misma no habrá accesorios.

2.2. Surgimiento de la Doble o Múltiple Imposición Internacional.

El problema de la doble o múltiple imposición tiene sin duda carácter de tipo político y económico y aumenta en dificultad por carecer de un criterio uniforme de atribución del poder tributario, lo anterior trae como consecuencia el fenómeno de la doble o múltiple imposición.

Podemos afirmar entonces que existirá doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes sean gravados dos o más veces por un concepto análogo, durante el mismo periodo de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario. "En otras palabras implica la coexistencia de dos o más cargas tributarias, por el mismo concepto, exigidas por ordenamientos jurídicos distintos, incidiendo diversas soberanías fiscales (nacionales/nacional-extranjera) que afectan a las mismas personas físicas o morales (nacionales-extranjeras)."³¹

³⁰ Arrijoja Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. pag. 84.

³¹ De la Cueva Arturo. Derecho Fiscal. p. 122.

Algunos autores han considerado, situándose en el ámbito meramente jurídico, la existencia únicamente de la doble imposición en el ámbito internacional y niegan la existencia en cuanto al ámbito interno o nacional argumentando únicamente que existe imposición múltiple (Ingrosso, Griziotti), sin embargo, este argumento carece de toda validez y fundamento por demás contrario a los países que tienen un sistema federal.

Mención aparte merece nuestro país "...la concurrencia que se produzca por ejercicio simultáneo del poder de gravar, asume la misma categoría jurídica en el interior del país"³², es decir entre la Nación, las Entidades Federativas y Municipios, y en el ámbito internacional entre los diversos países soberanos.

En conclusión, podemos hablar de doble imposición interna y doble imposición internacional señalando esta última como objeto del presente trabajo de investigación.

Esta problemática de la doble o múltiple imposición internacional constituye sin lugar a dudas un obstáculo muy grande para la unión de los países dentro de la empresa común de facilitar su desarrollo, su intercambio y su cooperación.

³² Berliri Antonio, "Principios de Derecho Tributario". p. 501.

CAPITULO III.

"LA DOBLE O MULTIPLE
IMPOSICIÓN NACIONAL E
INTERNACIONAL."

1.- DEFINICIÓN.

Con motivo de analizar y comprender con mayor amplitud la presencia de la doble o múltiple imposición, es necesario resaltar la fuente y el objeto de los tributos

Según Margáin Manautou "La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador."³³ Es necesario señalar que esta fuente puede bien ser gravada por un tributo o por varios.

El objeto de un tributo será entonces el ingreso, la utilidad que tiene el contribuyente, y que va a servir de base para la determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. Si el objeto del Impuesto sobre la Renta es la utilidad anual recibida por el sujeto pasivo, la fuente es la actividad económica que grava el legislador.

Una vez establecida la diferencia entre fuente y objeto del tributo podemos precisar la definición y sus hipótesis.

Estaremos en presencia de la doble o múltiple imposición interna -afirma Margáin Manautou Emilio- cuando "la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto o fuente."³⁴

2.- A NIVEL NACIONAL.

La problemática de la doble o múltiple imposición adquiere singular relevancia en los Estados Federados como es el caso de México, ya que cuenta con una organización federal, en virtud de los problemas que se originan por el ejercicio del poder tributario entre la Federación, las Entidades Federativas, Distrito Federal y los Municipios, entidades que tienen capacidad para cobrar impuestos, por lo que son, sujetos activos; los tres primeros tienen órganos

³³ Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. P. 269.

³⁴ Ob. Cit. p. 270.

legislativos con el poder suficiente para establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir sus presupuestos y sólo los Municipios dependen de las Legislaturas de las Entidades Federativas que son las que fijan por medio de leyes los arbitrios municipales.

La presencia de estos tres sujetos activos de los tributos o contribuciones dan origen a innumerables problemas al momento de requerir por parte de las autoridades la recaudación de los ingresos tributarios de las federales, estatales y municipales, por lo que un mismo ingreso puede ser gravado por tres clases distintas de tributos.

El fenómeno de la doble imposición afirma Fernando Vázquez Pando "deriva en última instancia, del hecho de que nuestro sistema federal implica necesariamente que las entidades federadas cuenten con los recursos necesarios para atender a sus necesidades.

Lo anterior, da lugar a la coexistencia dentro del territorio de la República de una pluralidad de legislaciones fiscales, la cual propicia que en un momento dado, una misma llave impositiva se encuentre gravada en diversas entidades federadas, en virtud de que frecuentemente las legislaciones locales adoptan criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria."³⁵

A nivel interno se puede presentar bajo los siguientes aspectos:

- 1.- Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto;
- 2.- Cuando dos o más sujetos activos, establecen más de un tributo sobre el mismo objeto; y

³⁵ Vázquez Pando Pedro Alejandro. Notas sobre la parte final de la fracción II del artículo 317 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal. Ensayo publicado en la Revista jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. No. 8 Junio 1996. pp. 406 y 408.

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

En las hipótesis anteriores se ve afectado en más de una sola vez, el objeto de los créditos fiscales, por lo que irremediablemente se cae en la doble o múltiple imposición, en razón de que en todos los casos se grava el ingreso, utilidad o rendimiento.

A manera de ejemplo en que podemos ver materializado el fenómeno en cuestión, podemos citar al impuesto sobre la renta, que grava a las sociedades que explotan a negocios de carácter, comercial, industrial, agrícola o pesqueros y, de manera individual a los socios que forman las mismas sociedades.

"En algunos países como Francia y en México, se grava a la vez a la sociedad y a los accionistas; en otros, todavía se grava, o bien a la sociedad o bien a los socios, y en otros, se grava a la sociedad y los dividendos de los accionistas sólo son sometidos al impuesto progresivo sobre la renta global como en Inglaterra y Estados Unidos."³⁶

Sin embargo, en México, tanto la sociedad como sus miembros, son gravados individualmente, surgiendo entonces un doble gravamen, en virtud de que se manejan dos impuestos al mismo tiempo y se distingue solamente una sola fuente denominada utilidad o renta percibida por la sociedad; el primer impuesto al que está sujeto es por las utilidades de la empresa y el segundo una vez que ha sido distribuida esa utilidad, apareciendo el impuesto al gravar a los dividendos.

³⁶ Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. p.308.

2.1. Ingresos.

INGRESOS DEL ESTADO

1.-INGRESOS TRIBUTARIOS.

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de Seguridad Social.
- c) Derechos.
- d) Contribuciones de Mejoras.
- e) Contribuciones accesorias.

2.- INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

- a) Productos.
- b) Aprovechamientos.
- c) Ingresos derivados de financiamientos.
 - Empréstitos.
 - Emisión de moneda.
 - Emisión de Bonos de Deuda Pública.
 - Amortización y Conversión de Deuda Pública.
 - Moratorias y Negociaciones.
 - Devaluaciones.

- Revaluaciones.
- Productos y Derechos.
- Expropiaciones.
- Decomisos.
- Nacionalizaciones.
- Privatizaciones.

2.3. *ley de Coordinación Fiscal.*

Existe una gran mayoría de doctrinarios que consideran que la estructura de la competencia tributaria de nuestro país da lugar a la materialización de situaciones que traen como consecuencia la doble tributación.

En atención a lo señalado por la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, "... que indica una serie de fuentes de riquezas que sólo pueden ser gravadas por la Federación y que por ende, están vedadas a la potestad hacendaria de los Entidades Federativas y los Municipios. Sin embargo con base en la fracción VII del citado artículo 73 Constitucional, la Federación puede decretar contribuciones sobre fuentes distintas a las ya mencionadas en la fracción xxix, las que, al estar prohibidas por los fiscos estatales y municipales, se convierten en campo propicio para la doble tributación."³⁷

El problema ha tratado de resolverse a través de la llamada "Ley de Coordinación Fiscal" la cual se basa en las siguientes consideraciones:

En virtud de que era necesario considerar el problema de la de Coordinación fiscal entre la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios del país, "...teniendo en cuenta que la Constitución Federal no

³⁷ Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. p. 268.

delimita fuentes de tributación o campos, impositivos federales, estatales y municipales, con excepción de las fracciones XXXIX, del artículo 73, y IV del artículo 115, que reservaron algunas fuentes para que fueran gravadas exclusivamente por la Federación, y otras por las Entidades Federativas, pero sin que en dichas fracciones quedaran comprendidas los principales impuestos federales, como son el Impuesto Sobre la Renta.³⁸

Al no poderse delinear constitucionalmente las fuentes de la tributación que van a corresponder a cada uno de las jerarquías de nuestro gobierno, los legisladores federales y estatales han tenido que llevar a cabo la celebración de acuerdos para que sólo una entidad grave determinada materia y de este modo poder distribuir lo recaudado, estableciendo las reglas de la colaboración administrativa en determinados impuestos que interesen tanto a la Federación como a una Entidad Federativa. De esta forma surge la participación de impuestos, reconocida por la Constitución Política, con lo que se ha venido a disminuir la concurrencia impositiva.

Los acuerdos celebrados entre Federación y las Entidades Federativas se han ampliado no sólo a las fuentes de los impuestos que la misma Constitución señala, sino también a otras contribuciones federales en los que, ha a cambio de la abstención de gravar la misma fuente, las Entidades Federativas y los Municipios reciben una participación federal.

Anteriormente, al no existir un ordenamiento en cuanto a la suma, procedimiento y distribución de las participaciones entre las entidades federativas, surgió la necesidad de crear el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

³⁸ Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. p. 104.

Este sistema tiene a su cargo evitar entre otras cosas la doble imposición y la concentración de todo lo recaudado; en su artículo 1° de la Ley de Coordinación Fiscal señala como objeto de dicho ordenamiento:

- 1 Coordinar el sistema tributario de Federación, Entidades Federativas, Municipios, y Distrito Federal.
- 2 Crear y organizar diversos fondos de participación de las contribuciones fiscales
3. Establecer y fijar las participaciones a sus haciendas públicas de la Federación a las Entidades y Municipios.
- 4 Establecer y organizar la colaboración administrativa.
5. Creación y establecimiento de organismos para la coordinación.

Actualmente todas las Entidades Federativas están adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; las Entidades tienen la facultad de adherirse o no al Sistema de Coordinación Fiscal, conforme al artículo 10 A, 10 B, 11, 11 A Y 12 de la L.C.F.

Es importante señalar que esta Ley sólo rige impuestos y derechos federales.

Cuando una Entidad Federativa quiere adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal lo hará a través de un convenio que se le llama de "Adhesión Fiscal" y lo van a celebrar la SHCP con la Entidad de que se trate, quien aprueba este convenio será la legislatura local a fin de establecer cuales derechos e impuestos van a ser participables; una vez que la legislatura local aprueba el convenio, será publicado en el Diario Oficial de la Federación y en el diario oficial de la Entidad de que se trate para adquirir fuerza de ley.

3.- DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Generalmente se acostumbra distinguir la doble imposición interna de la doble imposición internacional, en el sentido de que la primera -como ya hemos establecido anteriormente- ocurre dentro de un mismo país, sobre todo en países de estructura federal, en tanto que la segunda aparece cuando se aplica sobre un mismo contribuyente impuestos establecidos por diversos países.

Si bien es cierto el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna plantea muy interesantes problemas básicamente a nivel de países de estructura política federal como el caso de México, Argentina, Brasil, EE.UU., etc., las consideraciones de este trabajo de investigación apuntan fundamentalmente al análisis de la doble o múltiple imposición internacional, en razón de las importantes consecuencias que se derivan de la misma.

3.1. Definición de la OCDE.

Una gran cantidad de autores se han ocupado de la descripción de la problemática de la *doble tributación internacional*; sin embargo, citaré la que a mi juicio ha englobado elementos más importantes, misma que es propuesta por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), organización internacional y gubernamental y que constituye una alianza económica para la cooperación entre los Estados miembros de ella. Dentro de los objetivos de esta organización podemos distinguir los siguientes:

- Procura la mayor expansión posible de la economía y del empleo y un incremento del nivel de vida de los países miembros; manteniendo la estabilidad financiera y contribuir así al desarrollo de la economía mundial.

- Contribuye a una sana expansión económica de los países miembros y en los que no lo son.
- Contribuye en gran medida a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria de acuerdo a las obligaciones internacionales.

Podemos citar a manera de diferencia entre la OCDE y otros organismos como la Comunidad Europea, en que ésta sí adopta decisiones que tienden a modificar las legislaciones nacionales; es decir, esos organismos no hacen sugerencias a los Estados miembros, sino que realmente modifican las disposiciones del orden jurídico interno de los países miembros

Una vez señalados y descritos los fines de dicha organización (OCDE) citare la siguiente definición; "El fenómeno de la doble o múltiple imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo."³⁹

3.2. Criterios de la potestad tributaria.

La afectación de los hechos imponibles por parte de dos o más países simultáneamente, presenta su origen en la aplicación de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria.

"El problema consiste básicamente, en la violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una

³⁹ Tratados para evitar la doble imposición, Instituto de Contadores Públicos A.C. p.27.

misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política y jurídica.”⁴⁰

La múltiple imposición no es objeto de estudio sólo por factores económicos, sino por afectar al comercio exterior, a las inversiones internacionales, a una distribución injusta de la carga tributaria y también cuando resulte de la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados.

Los criterios atributivos de la potestad tributaria fiscal que son utilizados de manera separada o combinados, son identificados por los doctrinarios y la legislación comparada en dos criterios básicos para vincular el poder tributario estatal con el hecho generador del impuesto.

3.2.1. Sujeción personal.

El punto de partida en este análisis de doble o múltiple imposición internacional debe buscarse básicamente en el hecho imponible .

De acuerdo al aspecto espacial del tributo, deberán pagar tributo quienes estén sujetos a la potestad de un Estado.

La sujeción puede determinarse por distintos tipos de pertenencia como la nacionalidad, domicilio y residencia, los cuales funcionan desde el punto de vista del sujeto activo de la potestad tributaria (Estado) y que tienen repercusión en el aspecto subjetivo del hecho imponible. Podemos entender este aspecto entonces como la vinculación entre el hecho imponible y el destinatario legal del tributo.

⁴⁰ Giouliani Fonrouge. “Derecho Financiero”. p 352.

a) *Nacionalidad.*

Es el criterio más antiguo y consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida ésta como el vínculo que une a un individuo con el país

De acuerdo a este criterio, cualquiera que sea el lugar donde aquel viva, trabaje tenga ganancias o posea sus bienes, debe de tributar en el país en el que está vinculado por la ciudadanía la legislación mexicana en el Código Fiscal de la Federación y en la Constitución Política en su artículo 31 fracción IV.

Los casos más comunes de doble imposición por lo que respecta a la nacionalidad, se basan en los distintos criterios que tienen los Estados para determinarla en base *al ius sanguinis* y *al ius soli*.

Podemos afirmar que según el principio de nacionalidad, con relación al impuesto sobre la renta, materia de estudio de esta investigación, que los nacionales de un Estado deben pagar a ese mismo el impuesto correspondiente sobre todas sus rentas, sin que se tome en consideración el lugar de su residencia o el lugar donde el rendimiento fue producido o pagado.

Por tanto, si una persona o empresa es nacional de dos países, en virtud de la aplicación de las reglas sobre la nacionalidad de cada uno, si cada país reclama su derecho de gravar a sus nacionales, estarán sometidas a una doble imposición.

b) *Residencia.*

Respecto de este criterio podemos citar:

“Para atribuir la potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que concurra la intención de permanencia”⁴¹

Consiste entonces en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando éstos posean el carácter de residentes, conforme a las leyes aplicables.

Desde luego, este principio es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados, que ven en el mismo un argumento para fortalecer su control sobre los mercados internacionales.

Estas naciones obtienen anualmente sustanciales ingresos provenientes de sus inversiones en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en donde tales inversiones se llevan a cabo, ya que por ejemplo, para percibir ingresos por concepto de intereses o suministro de asistencia técnica, no es necesario establecerse en país alguno; basta con transferir financiamientos o tecnología.

En el caso de inversiones directas, el factor de residencia se convierte en algo sumamente vago, ya que si bien es cierto que formalmente se establecen en el territorio del país receptor de industrias o comercios, también lo que es la casa matriz, residente en el extranjero, es la que generalmente percibe los correspondientes dividendos o utilidades

⁴¹ Villegas Héctor B. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. p 485.

Por tanto, en los tratados internacionales en materia de doble tributación que se basan en el principio de residencia, suelen obtener estipulaciones sumamente desfavorables para los Estados en vías de desarrollo que aceptan suscribirlos.

El principio de residencia significa que las personas deben pagar impuestos sobre la renta, por ejemplo, al Estado en que residan, sobre todos los rendimientos que reciban, independientemente de su nacionalidad o del lugar donde tales rendimientos fueran producidos o pagados.

c) *Domicilio.*

“De acuerdo a este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente radica con carácter permanente y estable.”⁴²

Es necesario hacer notar la diferencia existente entre el domicilio civil y el domicilio fiscal, apoyándose este último en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo, quedando entonces reducidos los elementos del domicilio civil al *corpus*.

Al no presentarse de manera clara el concepto del domicilio fiscal y por tanto, no siendo unánime en doctrina y en la legislación comparada se ha descalificado en alguna medida a este elemento como atributivo de potestad tributaria.

⁴² Idcm.

3.2.2. *Sujeción Económica.*

Tratándose de la sujeción económica o real, hay doble imposición cuando dos Estados consideran simultáneamente una misma renta como originaria en su territorio.

La doble imposición puede presentarse con relación a todas las rentas, con excepción de la propiedad inmueble.

a) *Sede de negocios.*

Posemos definirla como la instalación para el ejercicio de la actividad económica en un país por parte del propietario, por consiguiente se otorga el derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla

b) *Fuente de riquezas.*

Mientras que la nacionalidad y la residencia no ofrecen problemas esenciales respecto a su determinación en el ámbito internacional, no ocurre lo mismo con la fuente de riqueza, "Ya que éste es un concepto económico de contenido variable, cuya significación la adquiere de la concepción que le asigne el orden jurídico estatal de que se trate.

Así por ejemplo, en un país puede establecerse por el orden jurídico que la fuente de riqueza en el caso de la prestación de servicios personales se encuentra en el lugar en el que se presta el servicio; en tanto en un orden jurídico diverso puede establecerse el criterio de que en ese caso la fuente de

riqueza se ubica en el territorio de quien efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido.”⁴³

A causa de que no se cuenta con un criterio uniforme respecto de la ubicación de la fuente de la riqueza y de los beneficios que reciben los individuos, se provoca la aparición del problema de la doble tributación internacional.

“Se presenta con motivo de que se establece una relación jurídica de carácter patrimonial con individuos que se encuentran vinculados por obligaciones de carácter fiscal a dos o más órdenes jurídicos estatales, respecto de las consecuencias de un mismo acto jurídico.”⁴⁴

Podemos citar como ejemplo lo siguiente: que en base a un mismo ingreso, un ciudadano mexicano pague un impuesto en su país por ser nacional de él, lo paga también en Suiza por tener establecida su residencia en este país y además, que pague un impuesto en Estados Unidos de América por ubicarse su fuente de riqueza en este último.

En virtud de este principio, se sostiene que todo Estado tiene la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por los extranjeros y que se realizan o surtan efectos en el territorio del propio Estado.

A grandes rasgos, este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, particularmente la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁴³ Tratados para evitar la Doble Imposición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. p.26

⁴⁴ Ob Cit. p. 27.

3.3. Causas de la doble o múltiple imposición internacional.

A fin de dejar precisadas las causas principales del problema de la doble o múltiple imposición internacional, es necesario citar -por considerar las más importantes- las siguientes:

3.3.1. Coexistencia de diversos criterios de vinculación.

Este es el caso más frecuente y se presenta por ejemplo, cuando la renta está sujeta a imposición en la fuente en un país y a la imposición sobre la base del principio del domicilio en el otro país.

En cuanto al poder tributario del Estado, desde el punto de vista del Derecho Internacional, sólo tiene la restricción mínima del "principio de territorialidad de la coacción individualizada"; el ámbito de validez de las normas tributarias de cada Estado puede coincidir con el ámbito de validez de las normas tributarias de otro Estado, coincidencia que puede ser de manera parcial o total.

En virtud de lo anterior, dos o más Estados pueden legalmente establecer normas que obliguen a una misma persona a contribuir recursos económicos a sus respectivos erarios, respecto de un mismo hecho ocurrido en un idéntico lugar geográfico en el mismo momento, o bien, pueden establecerse normas tributarias que obliguen a personas distintas a contribuir, respecto de un mismo hecho, a sus respectivos erarios.

Los términos o elementos que normalmente toman en consideración las normas tributarias para definir su ámbito de validez, son ciertas características de vinculación respecto al Estado, por una parte, de las personas a quienes se atribuye, asigna o imputa el deber de contribuir y, por otra parte, los hechos jurídicos -denominados hechos imponibles- que generan el deber de contribuir,

elementos particulares que se denominan criterios de vinculación. Cuando se refieren a características de las personas o de los sujetos pasivos de la imposición, son considerados criterios de vinculación "subjetivos"; cuando se refieren a rasgos privativos de los hechos imponibles, se consideran hechos de vinculación "objetivos".

3.3.2. Dos países aplican el mismo criterio tributario.

Podemos citar nacionalidad y domicilio, por ejemplo, pero ambos países difieren en cuanto a la determinación del concepto, de modo que la persona o entidad puede tener simultáneamente dos domicilios o dos nacionalidades.

Este segundo caso que puede ocurrir fundamentalmente en el asunto del domicilio común no es muy frecuente pero ha tenido relevancia como consecuencia de los servicios personales de asistencia técnica y consultoría, quienes prestan la misma y mantienen residencia en dos Estados.

3.3.3. Diferencias en cuanto a la determinación de la base gravable.

En los dos países por ejemplo, se aplica un impuesto o retención sobre una base bruta y también criterios diferentes sobre apropiación de ingresos y gastos, determinando una renta de fuente nacional para un país y de fuente extranjera para el otro, no coincidentes.

3.3. *Consecuencias.*

Es posible sintetizar esas consecuencias, reduciéndolas en las siguientes:

- Carga fiscal excesiva.
- Freno al desarrollo económico e inversiones.
- Evasión fiscal.

Podemos afirmar que tanto por el interés de promover el comercio internacional y el flujo de inversiones, como para impedir los abusos que los sistemas tributarios contradictorios pueden generar el problema de la doble o múltiple imposición internacional, ha preocupado en forma creciente, tanto a los hombres públicos como a los particulares involucrados en el comercio internacional, así como a los estudiosos de las finanzas públicas y muy especialmente a las organizaciones internacionales públicas y privadas, especializadas en la materia.

3.4.1. *Carga fiscal excesiva.*

La doble imposición puede resultar una carga fiscal injusta e intolerante para el contribuyente.

Los países desarrollados ha venido estructurando sus sistemas tributarios sobre la base de ciertos principios de los cuales podemos destacar el referente a la equidad "...personas en igual posición económica deben recibir un trato igual, lo que significaría en una economía abierta que el impuesto sobre la

renta debe ser independiente de la composición del ingreso en lo que hace a las fuentes nacionales y extranjeras.”⁴⁵

De tal forma que una renta es sometida a un impuesto del 50% en donde se origina o tiene su fuente y también es sometida al gravamen del 50% en el país en donde reside el beneficiario, dicha hipótesis arroja como resultado que la citada renta habrá desaparecido completamente luego de la aplicación de ambos tributos.

3.4.2. Freno al desarrollo económico e inversiones extranjeras.

El concepto inversión es esencialmente económico. Podemos señalar que es el factor económico principal generador del crecimiento económico.

Se trata de una variable dependiente de la renta y más específicamente de la diferencia entre el total de la renta o ingreso de una persona y el consumo o gasto de la misma .

Podemos señalar que entre más gane u obtenga renta una persona, también más posibilidades habrá de que exista un mayor margen disponible de la misma para fines de inversión. La inversión se materializa en términos financieros, físicos (equipos, maquinaria) e intangibles (tecnología). La inversión en cualquiera de sus formas promueve el desarrollo de actividades comerciales, industriales y agropecuarias y, como consecuencia el empleo, el consumo y la consiguiente generación de más inversión, elementos que integran lo que podríamos llamar adecuado desarrollo económico.

Por lo tanto, en términos de crecimiento, todos los elementos mencionados y por supuesto los gobiernos, están permanentemente empeñados en generar

⁴⁵ Martín José María y Rodríguez Usé Guillermo. “De finanzas y Derecho Tributario” p. 69.

inversión o promover la misma como un ingrediente indiscutible del crecimiento.

3.4.3. Incremento a la evasión fiscal a nivel internacional.

En virtud de la confrontación de los principios filosóficos entre países desarrollados y en vías de desarrollo y, por supuesto, la coexistencia de principios universales de imposición entre los países desarrollados, se han generado básicamente dos tipos de problemas tributarios vinculados directamente con las relaciones económicas internacionales :

- Múltiple imposición internacional (sobre todo, doble imposición)
- Evasión y elusión o evitación de impuestos, en una, o en varias o en todas las jurisdicciones fiscales.

Derivada de la múltiple imposición internacional, consta la posibilidad de la evasión fiscal, en virtud de la existencia real de una carga fiscal exagerada, como las modalidades variadas y complejas del comercio internacional y que han determinado un creciente incremento de fórmulas dirigidas a evadir impuestos en uno o en varios países simultáneamente.

El desarrollo del comercio internacional a través de modalidades refinadas (uso de cables, fax, teléfono, teles, etc.) ha posibilitado que muchos utilicen el mismo para promover, reducir o evadir el impuesto o los impuestos.

“Desde hace ya un tiempo, ha proliferado las publicaciones que anuncian lo que se ha dado en llamar la *planificación impositiva*, para enseñar y divulgar también fórmulas y procedimientos para eludir los impuestos, aprovechando las

normas jurídicas tributarias de diferentes países y la existencia de santuarios o *paraísos fiscales* establecidos con ese fin.⁴⁶

Para enfrentar estos problemas, los países aplican medidas legislativas y administrativas unilaterales y también se ha desarrollado una gran cantidad de análisis para provocar la cooperación entre los países, que han conducido a la celebración de tratados tributarios como manifestación concreta de esa cooperación.

⁴⁶ Tratados para evitar la doble imposición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. p. 143.

CAPITULO IV.

"METODOS PARA EVITAR Y/O
ATENUAR LA DOBLE O
MÚLTIPLE IMPOSICIÓN
INTERNACIONAL."

1. MEDIDAS UNILATERALES.

"Las dificultades a veces insuperables, que existen para concertar equitativamente tratados internacionales en materia de doble tributación, especialmente cuando el problema lo enfrentan países que llevan a cabo intensos intercambios comerciales de bienes y servicios, pero cuyos respectivos grados de desarrollo económico son por completo diferentes, (México y Estados Unidos de América), ha dado origen a que, particularmente las naciones altamente industrializadas, establezcan dentro de su orden jurídico-fiscal interno, medidas apropiadas para impedir la doble tributación, o al menos para atenuar sus efectos más negativos."⁴⁷

La aplicación de estas medidas llamadas *Unilaterales* designadas de tal forma por no provenir de un acuerdo establecido entre dos o más países, persiguen como fin el atraer inversiones llevadas a cabo en el exterior y proporcionar la introducción al mercados internacional.

Al presentarse un problema, el llevar a cabo la celebración de tratados en virtud de "las enormes disparidades de sistemas tributarios, balanzas comerciales e intereses económicos, las naciones desarrolladas han optado por resolver el problema a través de su legislación interna, a fin de no desalentar las inversiones que sus nacionales llevan a cabo en el exterior, las que normalmente les reportan sustanciales captaciones de divisas y lo más importante, el control hegemónico de la economía mundial."⁴⁸

1.1. Definición.

Los procedimientos empleados para resolver el problema de la doble o múltiple imposición internacional puede agruparse en dos grandes categorías:

⁴⁷ Arrijo Vizcaino Adolfo. Dcrecho Fiscal. p. 290.

⁴⁸ Idem.

PROCEDIMIENTO UNILATERAL: "Por medio del cual un Estado dicta las medidas legislativas necesarias para evitar el citado problema."⁴⁹

Estas medidas o procedimientos están normalmente establecidas en la legislación fiscal interna de los países .

"Estas medidas pueden ser las siguientes:

a) **DEDUCCIÓN**. El Estado concede la deducción del impuesto sobre la renta pagado por la misma materia en otro Estado."⁵⁰

Este sistema se practica en los Estados Unidos de Norteamérica, Los Países Bajos y México; sin embargo, presenta dos inconvenientes:

1.- EL Estado que va a conceder la exención se ve limitado en cuanto a su derecho a gravar, por la elevación de las cargas fiscales en el otro, ya que podría presentarse el caso de que no se obtuviera ningún impuesto, porque todo quedaría abarcado por la deducción.

En el caso que llegará a establecerse un límite como en Estado Unidos, de esta forma no se evitaría la doble imposición, porque de cualquier forma persistiría por lo que exceda del límite.

2.- Resulta difícil el que concuerde la época y forma de determinación del impuesto extranjero con el impuesto nacional.

b) **EXENCIÓN**. "Cada Estado exceptúa del impuesto a los no residentes, aun cuando la fuente se encuentre dentro del país, pero grava a los residentes por el total de su fortuna, sin distinción de situación o de origen."⁵¹

⁴⁹ Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Flores Zavala Ernesto. p 315.

⁵⁰ Idem.

⁵¹ Idem.

Podemos identificar entonces medidas tendientes a atenuar la doble imposición pero no la evita, en tanto que existen otras medidas que tienden fundamentalmente a evitar o impedir la doble imposición, las que también, no obstante, pueden en ciertos casos no cumplir sus objetivos sino apenas atenuar o reducir la misma. Se trata entonces de medidas con el objetivo principal de:

ATENUAR O REDUCIR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

- Método de deducción del impuesto.
- Diferimiento del impuesto.
- Crédito por inversión.

EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

- Método de exención.
- Método del crédito o imputación.
 - a) Crédito directo.
 - b) Crédito indirecto.
 - c) Crédito por impuesto exonerado (tax sparing).

Es necesario señalar que en el Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la cual se ha citado en el presente trabajo, trata únicamente las formas destinadas fundamentalmente a evitar la doble imposición.

Entre estas medidas *Unilaterales* destaca por ser la más conveniente y la que se utiliza con mayor frecuencia, la que en el ámbito financiero internacional, suele denominarse "Foreign Tax Credit", o compensación de impuestos pagados en el extranjero.

A grandes rasgos, y desde el punto de vista más sencillo que se puede utilizar el "Foreign Tax Credit" consiste básicamente en el derecho que todo contribuyente, que ha llevado a cabo cualquier tipo de inversiones en el extranjero, tiene de compensar o deducir de los impuestos que tenga que pagar en su país de origen, el importe de los tributos o contribuciones que haya tenido que cubrir en países extranjeros con motivo de las inversiones que los mismos haya llevado a cabo, ya sea bienes y servicios, o bien estableciendo o participando como socio o accionista en negociaciones industriales y comerciales.

Desde luego, la existencia de esta medida unilateral resulta altamente benéfica para los países en vías de desarrollo, los que a través de la misma, cuentan con un argumento sumamente poderoso para negarse a otorgar tratamientos fiscales privilegiados a los capitalistas foráneos. En los últimos años se ha observado, particularmente dentro del Derecho Fiscal Estadounidense, una marcada tendencia a reducir y limitar los beneficios del "Foreign Tax Credit", con el evidente propósito de forzar a las naciones en vías de desarrollo a someterse a ciertos modelos de tratados internacionales sobre doble imposición que, de llegar a implantarse, se aplicarían a los países receptores de inversiones extranjeras participen en alguna forma en el sacrificio económico que esta medida unilateral representa para las naciones industrializadas que la han adoptado.

1.2. Para atenuar o reducir la doble o múltiple imposición internacional.

Antes de hacer referencia de manera específica a cada una de estas medidas, es necesario señalar que la principal desventaja que presentan todas estas medidas es que, por regla general no impiden o evitan la doble o múltiple

imposición, sino que únicamente la atenúan, reducen o la suspenden temporalmente.

Sin embargo, también reportan una ventaja de tipo general, en virtud de que los países que las aplican tienen con ellas una mayor posibilidad o capacidad de poder llevar a cabo una negociación con otros países al momento de discutir la celebración de tratados en materia tributaria.

1.2.1. Método de deducción del impuesto.

A este método se le conoce como *de tipo impositivo reducido o especial*.

Este método consiste en gravar las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna. Se traduce en que los impuestos exigidos en el extranjero no se toman en consideración, de una manera exacta, se aplica un tipo de gravamen (generalmente uniforme o proporcional) a las rentas de origen extranjero, cualquiera que haya sido el impuesto que haya soportado en el extranjero.

Un ejemplo de aplicación de este método, se presenta cuando un país grava los dividendos que una sociedad recibe de una filial extranjera o los beneficios que recibe de una sucursal en el extranjero, en menor medida que los dividendos y beneficios de las empresas nacionales, ya sea deduciendo el dividendo o beneficio una cantidad determinada y aplicando a la diferencia al tipo ordinario, o también gravando directamente el beneficio o beneficio extranjero con una tasa inferior.

La ventaja de este método es que puede en ciertos casos llegar a evitar la doble imposición, lo que obviamente dependerá de la tasa que se aplique.

Si el tipo o tasa reducida, más el impuesto pagado en el país de la fuente es igual al impuesto nacional, se iguala la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero y de las rentas obtenidas en el país.

Lo normal sin embargo, es que no se evite sino que se atenúe la doble imposición, ya que el tipo reducido no llega a permitir que las rentas tributen al nivel de la tasa nacional.

Al igual que el método de la deducción, este método no favorece la inversión en países en desarrollo, ya que el inversionista extranjero no se beneficia normalmente de las exoneraciones concedidas en el país de la fuente.

1.2.2. *Diferimiento del impuesto.*

Este método, también conocido como *tax deferral* fundamentalmente es aplicado en Estados Unidos.

Bajo este método, se puede diferir o suspender el pago del impuesto en Estados Unidos sobre las rentas obtenidas en el país de la fuente por una empresa residente o domiciliada en Estados Unidos hasta el momento en que la sociedad o contribuyente filial, transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esas rentas de utilidades en forma de dividendo hacia la casa matriz en el país de la residencia.

El régimen tiene diversa limitaciones y una de las más importantes es que normalmente no están comprendidas en el mismo las filiales o agencias ubicadas en los llamados "paraísos fiscales".

Aún así, algunos tratadistas de países desarrollados han defendido este régimen en el sentido de que estimula el mantenimiento y la reinversión de utilidades en el país de la fuente (generalmente un país en desarrollo).

1.2.3. Crédito por inversión.

Este método, más que un procedimiento o medida para poder atenuar la doble imposición, se asemeja a un régimen de incentivos tributarios, el cual, al aplicarse favorece a empresas que operan tanto dentro como fuera de un país. Consiste básicamente en que se autoricen como una deducción de la renta o del impuesto, siempre dentro de cierto límite, los importes que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos.

Normalmente este régimen está reservado sólo para las reinversiones que las empresas realizan dentro de su propio país y, por consecuencia, no se admite la deducción de las reinversiones realizadas en el extranjero (de la renta o del impuesto) que potencialmente podría ser extendido con ese alcance, y tendría efectos muy importantes si de dedujera directamente del impuesto a pagar sobre las rentas de fuente extranjera y tal vez superaría las virtudes que otorga el crédito por impuesto exonerado (tax aparing).

1.3. Para evitar la doble o múltiple imposición internacional.

Comprenden básicamente:

- La exención o exoneración de la renta de fuente extranjera y
- La imputación o crédito del impuesto pagado en el exterior.

1.1.1. Método de exención.

“Consiste en que el país de origen exceptúa, a todos los contribuyentes no residentes, del impuesto que grava las rentas de las fuentes que se encuentran sobre su territorio.”⁵²

⁵² B. Villegas Héctor. Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario. p.486.

Este método se manifiesta a través de la renuncia del Estado en que se ubique el domicilio o residencia, a gravar las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.

Es importante señalar la diferencia entre este método y el de imputación, toda vez que mientras el de exención actúa sobre a base imponible, el de imputación opera sobre las tasas alícuotas impositivas.

A manera de ejemplo podemos citar la cláusula que se establece normalmente en las legislaciones fiscales de los países, en cuanto a la exoneración del impuesto sobre la renta de los funcionarios, diplomáticos y extranjeros, sobre una base de reciprocidad.

Como señala el tratadista García Belsunce, la exención o exoneración logra la igualdad de los contribuyentes en el país de la fuente, pero no en el país de residencia del inversor.

Este método representa una de las fórmulas sugeridas por la OCDE para su incorporación dentro de las medidas bilaterales como lo son los tratados entre sus países participantes .

En torno a este método se vierten diversas opiniones, algunas en el sentido de que es la mejor solución para estimular las inversiones en sus territorios por resultar menos onerosos para los inversionistas; los países industrializados por su parte, consideran este método contrario a la neutralidad fiscal en cuanto al lugar de la inversión.

Podemos identificar dos formas de aplicación del método:

- a) **EXENCIÓN INTEGRAL.**- "Radica en que en el Estado de residencia se prescinda por completo de las rentas procedentes del país de origen."⁵³

⁵³ Tratados para evitar la doble imposición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. p.139

- b) **EXENCIÓN CON PROGRESIVIDAD.**- Esta fórmula presupone que el Estado de residencia va a tomar en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero solamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total. Al momento de tener calculado este tipo impositivo, se va aplicar el mismo pero únicamente a las rentas que se hayan obtenido en el país de residencia y no a las que procedan del país extranjero o en su caso de la fuente.

Cabe destacar que la OCDE al referirse a este método como medida para evitar la doble imposición confía y recomienda únicamente el de exención con progresividad.

Este sistema es poco usado por no convenir a los países industrializados , y sólo puede ser estímulo al desarrollo.

1.1.2. *Método de crédito.*

También se le conoce como *imputación de impuesto*, "método por el cual el Estado de residencia por ejemplo, grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa, deduce o acredita (de ahí el nombre del método) los impuestos pagados en el extranjero sobre la renta de la fuente extranjera computable, por ejemplo, al artículo 6 del impuesto sobre la renta mexicana . Se puede señalar que a través de este método, el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido aplicados por el país del inversor."⁵⁴

Podemos identificar dos formas de aplicación:

- a) **IMPUTACIÓN INTEGRAL.**- Se atribuye el impuesto extranjero sin límite alguno, de tal forma que si resulta superior al nacional se puede pedir la restitución en el país de residencia.

⁵⁴ Tratados para evitar la doble imposición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. p.144.

- b) **IMPUTACIÓN ORDINARIA.**- Se atribuye el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Este es el método sugerido por la OCDE y también es el que comúnmente se aplica tanto en medidas unilaterales como en los tratados tributarios.

Como comentario a este método, existe la posibilidad de que el crédito que se vaya a computar por país o en general, una vez que se computa por país, no es posible compensar las pérdidas de un país con las ganancias de otro, lo que sí se ve aplicado en el caso del crédito en general.

Este método, es amparado por los países exportadores de capital o industrializados y acometido por los países en vías de desarrollo o también llamados importadores de capital.

Caso contrario se presenta con en el método de exención que anteriormente ya citamos. Por tanto, las ventajas y desventajas versan de acuerdo al punto de vista de los países en vías de desarrollo o desde el punto de vista de los países desarrollados.

Ventajas:

- La mayoría de los países exportadores señalan que con el seguimiento de este método se consigue *la igualdad de trato fiscal entre todos los residentes de un país* en virtud de que es más imparcial a partir del enfoque del país de residencia.
- Otra razón económica a favor de este método, ya que de acuerdo a la opinión de estos países, se produce la neutralidad del sistema fiscal por lo que hace al lugar donde se llevarán a cabo las inversiones. En opinión de estos países, el método de eximir las rentas de origen externo

estimula las inversiones en los países extranjeros en perjuicio de las internas.

- Por lo que hace a la recaudación, ya que el método citado no les perjudica, mientras que el método de exención supone un sacrificio fiscal.
- A juicio del tratadista Bulder, señala como ventaja que la administración fiscal del país acreedor de la residencia aplique el método usual en el país para la indagación de los ingresos extranjeros de un contribuyente nacional.

Citaremos también algunas Desventajas:

- El método de imputación "remedia el aspecto material de la doble imposición pero deja subsistente los deberes formales hacia las dos administraciones, lo cual puede aparejar una gran presión sobre los negocios.
- Los países importadores de capital o en vías de desarrollo, han esgrimido como principal argumento contra el método de imputación, el hecho de que suprime el atractivo que su menor tributación puede suponer.⁵⁵
- Atribuir los impuestos pagados en el extranjero no es sencillo, y ello hace que este método y aquí radica lo complicado del mismo.

a) *Directo.*

Por medio del crédito directo, el país en que se ubique la residencia, por ejemplo: permite la deducción únicamente del impuesto pagado en el país de la fuente sobre los dividendos distribuidos.

⁵⁵ Tratados para evitar la doble imposición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. p. 147.

b) Indirecto.

Para poder comprender eficazmente este método podemos citar el inconveniente de la imposición de la renta de las sociedades y de los dividendos distribuidos.

A través de este sistema, se aprueba que en una sociedad establecida en los países en que se fija este método, como lo son Estados Unidos, Reino Unido y Japón entre otros, que tenga por lo menos el 10% del capital accionario de una sociedad de nacionalidad extranjera y que reciba utilidades de una filial en el extranjero, puede atribuir también los impuestos pagados por la sociedad extranjera sobre los beneficios, con cargo a los cuales los dividendos han sido distribuidos.

"Se trata de una forma de crédito impositivo atribuido a los accionistas, no a las sociedades; y por ello se considera indirecto. El crédito directo es permitido a la sociedad y el indirecto a los accionistas."⁵⁶

c) Crédito por impuesto exonerado (tax sparing).

Este tema es uno de los más polémicos y debatidos a nivel de la doctrina y se vincula obviamente con el problema del método de crédito o imputación.

Se establece que el crédito del impuesto admitido en el país de la residencia se aplique no sólo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente, sino también a los que la empresa dejó de pagar en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas por el país de la fuente.

⁵⁶ Idem.

2. *MEDIDAS BILATERALES.*

El procedimiento bilateral consiste en que dos Estados celebren convenios tendientes a evitar la doble imposición, cuyos ejemplos citaremos en apartados posteriores.

3. *MEDIDAS MULTILATERALES.*

El procedimiento multilateral o también llamado plurilateral por varios doctrinarios podemos definir estas medidas como la celebración de convenios o tratados tendientes a evitar la doble o múltiple imposición pero a diferencia de las medidas bilaterales intervienen más de dos Estados en su celebración.

4. *TRATADOS Y/O CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.*

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

En este sentido, los países se han dado a la tarea de celebrar convenios impositivos para evitar la Doble o Múltiple Tributación. Estos convenios o tratados implican un acuerdo contractual de dos Estados los cuáles ceden parte de su soberanía o limitan parte de ésta, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas realizar negocios en un país determinado.

A juicio de la gran mayoría de doctrinarios en la materia y de manera efectiva en la práctica, la medida más efectiva para evitar la doble o múltiple imposición internacional, consiste en la imposición de convenios o tratados entre los Estados involucrados, que contengan mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, logrando de esta manera una armonía entre las relaciones económicas.

Sobre el marco jurídico en el que se encuentran estos convenios se encuentran dos extremos, INTERNO y EXTERNO; *es interno cuando sólo se debe observar las disposiciones legales territoriales de los Estados Contratantes, sin necesidad de medir su efecto ante autoridades o bien, ante otras políticas impositivas extranjeras. El marco jurídico externo es aquel que toma en consideración que los acuerdos bilaterales a los que llegan las partes contratantes se cumplan, dentro de un ámbito universal y en el que claro está, participen estos Estados Contratantes.⁵⁷

Tomando en cuenta la importancia de las normas que configuran nuestro sistema jurídico es indispensable en primer lugar hacer referencia a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la que se señala que es facultad exclusiva y obligación del Presidente de la República, dirigir la política exterior y celebrar los tratados de carácter internacional. Tratados que deberán someterse invariablemente a la aprobación del Senado de la República.

Sin embargo y en relación a la facultad que tiene el Presidente de la República para la celebración de tratados internacionales, dentro del sistema jurídico mexicano se promulgó la Ley sobre la Celebración de los Tratados, misma, que

⁵⁷ Estudios Prácticos sobre los convenios impositivos para evitar la Doble Tributación. Bettinger Barrios, Herbert. Página 41.

tiene por objeto llevar a cabo éstos, así como los actos interinstitucionales en el ámbito internacional.

Una vez enmarcado el ámbito jurídico tanto interno como externo, cítare el art. 2º de la Ley sobre la Celebración de Tratados que a la letra dice:

“1.- Tratado; el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional.”

Al respecto también señalaremos lo que establece el DECRETO DE PROMULGACIÓN DE LA CONVENCION DE VIENA, SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS ENTRE ESTADOS Y ORGANIZACIONES INTERNACIONALES O ENTRE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES, ADOPTADA EN LA CIUDAD DE VIENA, AUSTRIA, EL 21 DE MARZO DE 1986.

En cuyo documento se establece que se entiende por “tratado” un acuerdo internacional regido por el Derecho Internacional y celebrado por escrito.

De acuerdo con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

Los convenios tributarios deberán observar ciertos lineamientos de los cuales se desprenden derechos y obligaciones que emanan de la celebración de los tratados independientes de aquellos supuestos que las leyes internas prevean. En el ámbito internacional, el marco de legalidad se expresa a través del Decreto de Promulgación de la Convención sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales, adoptada el 21 de marzo de 1986 en la Ciudad de Viena, Austria.

Es de suma importancia señalar que la Ley sobre la Celebración de los Tratados ofrece como norma de aplicación, los elementos internos que sumados al decreto que enseguida mencionaré, generan en forma adminiculada las reglas de los Convenios tributarios en estos ámbitos deben observar en forma obligatoria.

El proceso de las negociaciones internacionales se ha inclinado hacia la tendencia de soluciones de carácter multilateral. Es decir, lo que se conoce como "*convenios tipo*" aplicándose simultáneamente a varios países que se hallen comprendidos dentro de determinadas zonas geográficas, no obstante de la conclusión arrojada de la aplicación de estos convenios podemos destacar que todavía no podemos afirmar tajantemente que se trate de mecanismos adecuados para evitar, o al menos atenuar las consecuencias negativas de la doble tributación, que desafortunadamente agrava la crisis mundial.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS TRATADOS:

1). Generalmente este tipo de pactos se concertan entre países que debido a razones de situación geográfica o de dependencia económica, arrojan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. "La razón fundamental que da lugar a un tratado lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente inversionista o del Fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia."⁵⁸

⁵⁸ Margain, Hugo B. Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto Sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable, pag. 19, S.H.C.P. 1996.

2). Con base a la consideración anterior podemos afirmar que los problemas de la Doble Imposición Internacional podrían ser más fácilmente resueltos a través de pactos de tipo bilateral (celebrados específicamente entre dos naciones) que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de excepciones como los casos que integran un bloque de varios países como la Comunidad Europea.

3). Los tratados celebrados en materia de doble tributación implican sacrificios para las naciones participantes; el tratado suele celebrarse entre países que arrojan cifras más o menos equilibradas para que entre los Estados contratantes exista un ambiente de reciprocidad para cada uno.

4). Por la razón anterior, la celebración de esta clase de tratados se dificulta entre los países en vías de desarrollo y los altamente industrializados, ya que existe un predominante desequilibrio en el ámbito económico, para una parte representan sacrificios económicos y para la otra resulta inconveniente para lograr la rentabilidad máxima de sus exportaciones, a la que aspiran estas naciones.

5). Las dificultades que se presentan en la negociación de los tratados sobre el problema citado "han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar un comercio exterior a adoptar dentro de su propia legislación interna medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación, como es el caso de la *Foreign Tax Credit*, o deducción del impuesto pagados en el extranjero, que analizaremos en su oportunidad."⁵⁹

En conclusión podemos afirmar que el tratado constituye una manifestación de la voluntad de los Estados que lo suscriben a fin de obligarse a realizar la conducta acordada. Su esencia radica en constituir una fuente específica de

⁵⁹ Derecho Fiscal . Arrijo Vizcaino Adolfo. P 286.

una obligación de derecho internacional contraída voluntariamente por un Estado u otra persona de derecho constitucional a favor de otra u otras y da origen derechos recíprocos entre los contratantes .

Otro aspecto importante es que dichos tratados deben regirse por el derecho internacional y no por el derecho interno de alguno de los países contratantes, de ocurrir esto, se estaría hablando de un contrato celebrado entre dos o más Estados, y no sería un tratado, y por tanto no podría considerarse, en el ámbito jurídico mexicano, como una ley nacional y no como un tratado.

4.1. *Contenido de los tratados.*

La negociación de los tratados en materia de doble tributación, por regla general comprende la realización de diversas facetas, que resultan sumamente complejas, en virtud de los sistemas fiscales que convergen. Al respecto citaré por considerarlo sumamente ilustrativo, el estudio que llevó a cabo la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

“Se inicia un proceso por el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente se inicia la exploración y análisis comparativos de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de la residencia. Una vez que se ha concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule sendos proyectos de tratados, inspirándose o no en alguno de los modelos mencionados con anterioridad, según los cuales se contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible, etc. Cada una de las cláusulas es objeto de estudio por cada delegación y,

atendiendo a la estructura y política fiscal de cada país, se llega a la aceptación, transacción o rechazo del contenido total o parcial de las cláusulas. Finalmente, de existir disposición y acuerdo, con base en las cláusulas negociadas, se llega a la firma del tratado.⁶⁰

Una vez que se ha concluido la etapa de negociación, las partes contratantes proceden a la elaboración y firma del tratado respectivo, de igual manera citaré la investigación llevada a cabo por Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, quien señala que los tratados suelen contener las siguientes estipulaciones fundamentales:

- “La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero.
- El considerar en el país de residencia la totalidad de ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a deducciones por el impuesto pagado.
- El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.

Siguiendo estos sistemas, se concede jurisdicción exclusiva a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien se reducen a las tasas del impuesto normal exigidas con respecto a los mismos.

Los tratados internacionales completan las leyes de los países contratantes al decidir cuál país tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos sus

⁶⁰ Estudio práctico sobre la negociación de tratados en materia de doble tributación. Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales. SHCP.

leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo.⁶¹

La celebración de este tipo de tratados suele implicar sacrificios económicos para las naciones que los celebran.

Sin embargo, la celebración de los tratados entre los Estados contribuye a resolver el problema de la doble tributación a nivel internacional, ya que a través de ellos los Estados contratantes se distribuyen de manera más o menos equitativa, las fuentes del gravamen, de tal manera que un mismo sujeto no tenga que pagar dos o más impuestos similares a dos o más diferentes respecto de un mismo concepto de ingreso.

Por ejemplo: "...puede establecerse a través de un tratado que el Estado A no cobre impuesto sobre la renta a un individuo que reside en el Estado B, respecto de los intereses que obtenga por préstamos a cargo de personas residentes en el Estado A. Un acuerdo de esta naturaleza ocasionaría que el individuo vinculado jurídicamente con el Estado B en virtud de su residencia o de su nacionalidad, sólo pagará impuesto sobre la renta a este último Estado respecto de los intereses que obtuviera generados en el Estado A."⁶²

4.1.1.1. Ámbito de aplicación.

Como se desprende de la Convención de Viena en su apartado de Aplicación de Tratados, específicamente en los siguientes artículos:

⁶¹ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 13, enero de 1987, página 25.

⁶² Tratados para evitar la doble imposición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos . A.C. pag. 29.

ARTICULO 28. Irretroactividad de los tratados.

“Las disposiciones de un tratado no obligará a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con autoridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.

ARTICULO 29. Ámbito territorial de los tratados.

“Un tratado entre uno o varios Estados y uno o varias organizaciones internacionales será obligatorio para cada uno de los Estados partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo.”

4.2. Tratado celebrado entre México y Estado Unidos de Norteamérica (TLCAN).

Como resultado de la apertura comercial que en años recientes México empezó a llevar a cabo a través su incorporación al Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), la balanza de pagos con los socios comerciales han mejorado de forma importante.

Dentro de este marco comercial, el 1º de enero de 1994 entra en vigor el Tratado Internacional de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá que cambia radicalmente la posición de nuestro país en los grandes mercados internacionales al convertirse en miembro activo de una de las zonas de libre comercio más importante del mundo. El evidente salto a la economía mundial de nuestro país, lo obligaría a otorgar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros que deseen operar en México al amparo del

propio Tratado, de este modo operaría con éxito dentro del nuevo régimen jurídico y comercial que se abría a nuestro país.

Es precisamente en el año 1993, entran en vigor Tratados Internacionales para prevenir la doble tributación celebrados con Canadá, Suecia y Francia.

A partir del primer día de enero de 1994, se ponen en marcha tratados sobre la materia con Alemania, y principalmente con los Estados Unidos de América; para lo cual México tuvo que realizar importantes modificaciones a su política fiscal en virtud del entorno económico mundial.

El documento oficialmente denominado CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PAR EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

Cabe resaltar que este documento corresponde al modelo de Tratado Internacional elaborado por Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) pertenecen a este organismo cerca de 30 países de economía altamente desarrollada, al cual México recientemente se incorporó.

Del presente tratado los puntos principales que tienen como objetivo resolver el problema de la Doble o Múltiple tributación internacional, a través de la distribución equitativa de los gravámenes fiscales entre los países miembros, cuyo propósito es evitar que los contribuyentes de ambas naciones no se encuentren a dos o más cargas tributarias de jurisdicciones diversas, sobre un mismo ingreso, rendimiento o utilidad.

RESIDENTES.

Se considerará residente de un Estado Contratante cualquier persona que de acuerdo a las disposiciones fiscales del Estado de que se trate, esté sujeta al pago de impuestos por razón de domicilio, residencia, o su lugar de negocios.

Podemos afirmar entonces que para efectos fiscales se aplicarán los principios de residencia como fuente del ingreso gravable.

CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL OTRO ESTADO.

Queda establecido que los Estados contratantes que autorizaran en los términos de sus respectivas legislaciones nacionales, un crédito directo equivalente al impuesto pagado en el otro Estado contratante por los residentes y, en el caso de los Estados Unidos, por los ciudadanos.

“Queda previsto que los Estados Contratantes otorgarán un crédito Fiscal indirecto por el impuesto pagado por una subsidiaria ubicada en el otro Estado, cuando la participación en ésta sea igual o superior al 10% de las acciones con derecho a voto que emita dicha subsidiaria.”⁶³

LIMITACIONES DE LOS BENEFICIOS.

Se establecen reglas que van a limitar la aplicación de los beneficios de los tratados, del análisis de las cláusulas anteriores, se desprenden las siguientes características fundamentales a fin de evitar la doble tributación.

⁶³Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Pág. 296.

- Se hace referencia indistintamente a los conceptos de residencia y fuente para poder determinar al sujeto pasivo e ingresos gravables.
- Se va a limitar el objeto materia del tratado al impuesto sobre la renta, por lo que otro tipo de impuesto como el impuesto al valor agregado , al activo y los impuestos sobre ventas quedan sujetos a lo establecido en las legislaciones nacionales, sin perjuicio de que los actos gravados por los mismos sean llevados a cabo por residentes de otro Estado Contratante.
- Se elimina toda posibilidad de alguna persona física o moral , que no sean considerados como residentes de los Estados Contratantes puedan hacer uso de los de los beneficios que emanan de la aplicación del Tratado.
- Podemos afirmar de manera general que se logra el propósito de evitar la doble imposición fiscal o por lo menos atenuarla eliminando así las barreras existentes al comercio internacional, a la inversión y al flujo de información tecnológica.

“Los Tratados celebrados por México para evitar la doble o múltiple tributación, constituyen una parte sumamente importante de nuestro Derecho Fiscal, toda vez que por mandato constitucional poseen el carácter de *Ley Suprema de toda la Unión*, y como tal se aplican con preferencia a cualquier ley fiscal especial, incluyendo a las leyes federales como el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta, por citar algunas”.⁶⁴

⁶⁴ Ortiz Ahlf Loreta, Vázquez Pando, y Diaz. Aspectos Jurídicos del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y sus acuerdos paralelos. p. 205.

4.3. Tratado celebrado entre México y Japón.

Mención aparte merece el convenio celebrado por México con Japón publicado en el Diario Oficial de la Federación del 6 de enero de 1996 cuyo denominación es la siguiente:

CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL JAPÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El citado convenio corresponde también al modelo de Tratado Internacional elaborado por Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Cabe resaltar del mismo tratado los puntos principales que tienen como objetivo resolver el problema de la Doble o Múltiple tributación internacional, a través de la adecuada colocación imparcial de los gravámenes fiscales entre los países miembros, para dar cumplimiento al fin de evitar que los contribuyentes de ambos Estados no enfrenten a excesivas cargas tributarias de jurisdicciones diversas, sobre un mismo ingreso, rendimiento o utilidad.

El citado convenio tiene aplicación en a las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes y únicamente al Impuesto Sobre la Renta aunque también se aplicarán a los impuestos de naturaleza análoga.

RESIDENTES.

Se considera residente de un Estado contratante toda persona que en virtud de la legislación de este Estado contratante, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de sede u oficina principal, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

ACREDITACIÓN DEL IMPUESTO PAGADO EN UN ESTADO CONTRATANTE.

Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones de la legislación mexicana, conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

Cuando un residente del Japón obtenga rentas de México que puede someterse a imposición en México de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, el monto del impuesto mexicano exigible respecto de dichas rentas se podrá acreditar contra el impuesto japonés a cargo de este residente. Sin embargo el importe del crédito no excederá de la parte del impuesto japonés que corresponda a dichas rentas.

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativos a los impuestos comprendidos por el presente Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria a las disposiciones del presente convenio o para la prevención de la evasión fiscal respecto de dichos impuestos.

RECAUDACIÓN.

Cada uno de los Estados contratantes se esforzará por recaudar los impuestos establecidos por el otro Estado Contratante a fin de asegurar que cualquier exención o tasa impositiva reducida otorgada bajo el presente Convenio por este otro Estado Contratante no beneficie a personas que no tengan derecho a dichos beneficios. El Estado contratante que realice dichas recaudaciones

será responsable ante el otro Estado Contratante por las sumas así recaudadas.

Por último es necesario resaltar que en este Convenio se prevé el caso de que una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no este conforme a las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados Contratantes, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente.

4.4. Tratado en vías de negociación entre México y la Unión Europea.

Después de la firma del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN), el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea -que entró en vigor en julio pasado- se convirtió en el segundo más importante, debido a que abre un enorme mercado a los productos mexicanos, de 376 millones de habitantes con alto poder de compra, consumidores potenciales de 15 países.

Europa es la primera potencia mundial y concentra cerca de la quinta parte del comercio global.

Las negociaciones para concretar este acuerdo fueron intensas, ya que después de la firma de la Declaración conjunta Solemne en mayo de 1995 se realizaron una serie de consultas durante cuatro años y nueve rondas de negociaciones que concluyeron en noviembre de 1999.

Luego de la aprobación del Senado de la República del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre México y la Unión Europea, estableciendo como inicio del TLCUEM el 1° de julio del 2000.

Con la entrada en vigor del acuerdo Global se pusieron en marcha diversas disposiciones en materia de servicios, inversiones y movimientos de capital y de pagos, compras del sector público, cooperación para evitar disposiciones, múltiple imposición y restricciones de la competencia y propiedad intelectual y un procedimiento par dirimir las controversias comerciales compatible con lo que establece la OMC.

A partir del TLCUEM, México y sus socios comerciales europeos cuentan con bases jurídicas claras y equitativas para promover no sólo sus relaciones económicas sino políticas .

Si bien es cierto se cuestionaron las diferencias en el grado de desarrollo de las partes involucradas, lo cual hemos venido señalando en capítulos anteriores, lo cierto es que el acuerdo ofrece a México amplias posibilidades desde el momento mismo de su inicio, al dejar a numerosos productos mexicanos sin aranceles en el mercado europeo, con el compromiso de nuestro país de eliminar a todos los impuestos a las importaciones provenientes del viejo continente hasta el 2007.

ALCANCES DEL TLCUEM.

Los alcances de este documento son enormes, en principio, contribuye a diversificar las relaciones comerciales de México con el exterior y lo coloca en una situación de privilegio a nivel internacional para tener acceso a los dos principales bloques comerciales del mundo que son América del Norte y Europa.

“Además si se toma en cuenta que la Unión Europea es el principal exportador del mundo y por su parte, México es el octavo importador mundial responsable del 43 por ciento del comercio exterior de América Latina, el acuerdo TLCUEM traerá beneficios no sólo en las partes involucradas directamente, sino que fortalecerá el intercambio con Latinoamérica y la región norte de nuestro continente.

Si bien es cierto que el Tratado de Libre Comercio ofrece los beneficios en materia estrictamente comercial, también es cierto que es un instrumento para promover las inversiones en ambos sentidos.

CAPÍTULO V.

"PROPUESTAS PARA EVITAR LA
DOBLE
O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN A
NIVEL
INTERNACIONAL INCLUIDAS
EN LOS TRATADOS."

1.-APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA LEGISLACIÓN CIVIL EN MATERIA FISCAL.

En materia tributaria, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5º, párrafo 2º establece que: "A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia de Derecho Fiscal." Lo anterior, significa que en materia tributaria necesariamente existen huecos o vacíos jurídicos que deben ser llenados aplicando la legislación del orden Federal en materia Civil; ahora bien, debemos entender por esta última tanto al Código Civil para el Distrito Federal en cuanto al Derecho sustantivo, y el Código Federal de Procedimientos Civiles en cuanto a la materia adjetiva, así como la legislación mercantil en caso dado.

1.1. figura de la compensación, artículo 2185 del Código Civil.

Líneas arriba mencionaremos que cuando alguna situación no se encuentre jurídicamente señalada en el Código Fiscal, o incluso, si tuviere pero fuere insuficiente, se puede recurrir al Código Civil para el Distrito Federal para regular debidamente una figura jurídica. Así, es el caso de la figura jurídica de la compensación, la cual, a pesar de estar regulada por el Código Fiscal en el artículo 23, sin embargo no hace una mención respecto de que debe entenderse por la compensación ya que sólo se dedica a que el Código Fiscal de la Federación no señala debidamente lo que se debe entender por compensación en materia fiscal, es que se recurre al Código Civil para el Distrito Federal para saber el significado de la figura de la compensación.

Así el artículo 2185 del Código Civil nos señala que la compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores de manera recíproca y porque en realidad así lo quieren, es decir por su propio derecho. De esta manera, es de aplicación supletoria y conforme a la legislación civil como podemos señalar debidamente que se debe entender por compensación. Aún más, el Código Fiscal de la Federación tampoco señala debidamente el efecto de dicha figura, por lo que nuevamente recurrimos al Código Civil para buscar tal efecto, y así, conforme al artículo 2186 el efecto de la compensación consiste en extinguir por ministerio de ley las dos deudas, pero sólo hasta la cantidad que importe la menor.

Ahora en materia tributaria la figura de la compensación se presenta cuando el contribuyente y la autoridad fiscal reúnen recíprocamente la calidad de deudores y acreedores respecto del crédito fiscal. En otras palabras, el contribuyente se convierte en acreedor de la autoridad fiscal cuando tiene un saldo a favor, mientras que el fisco es el acreedor de dicho contribuyente cuando este último tiene un crédito fiscal a cargo. De esta manera, tanto el contribuyente como la autoridad se adeudan cantidades al mismo tiempo, por lo que cumpliendo con los requisitos que señala el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación es como se puede aplicar la figura de la compensación en materia fiscal.

1.1.1. Aplicación de la compensación a nivel interno en materia fiscal.

Si bien es cierto que de acuerdo a las disposiciones fiscales contenidas en el Código Fiscal de la Federación y en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM-2000) Vigentes en el año 2001, no queda establecido una definición de lo que se entiende por COMPENSACIÓN, también lo es que para tal efecto y acorde

al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación se debe aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho federal común.

En efecto y como lo señalamos anteriormente, es en el Código Civil en su artículo 2185, donde se menciona en que situación tiene lugar la compensación:

Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Esta figura se presenta en materia fiscal, cuando al mismo tiempo:

A) Los causantes, en su carácter de acreedores, tienen saldos a favor de contribuciones (cantidades que en estricto sentido les debe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en su carácter de deudor), y

B) Los causantes, en su carácter de deudores, tienen cantidades a cargo por contribuciones causadas de conformidad con las leyes fiscales vigentes (cantidades que en estricto sentido son créditos fiscales de conformidad con el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, a favor de la SHCP, en su carácter de acreedor).

El mismo artículo 2186 del Código Civil señala:

El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de ley Las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal 2001 se desprenden los tipos de compensación que se pueden efectuar, los sujetos a ellas, las contribuciones a favor por las cuales se puede compensar, las contribuciones contra las que se puede efectuar la

compensación, los requisitos específicos para llevar a cabo ésta, tipo de declaraciones y su fundamento legal.

EJEMPLO:

TIPO DE COMPENSACIÓN.

Uno.

SUJETOS.

Cualquier contribuyente

CANTIDAD A COMPENSAR.

Cualquier contribución federal que se tenga a favor.

CONTRA.

La misma contribución más los accesorios que en su caso se generen.

REQUISITOS.

Se efectúe la compensación en la declaración en que se opte.

TIPO DE DECLARACIONES.

En cualquier tipo de declaración contra cualquier tipo de declaración (provisionales y anual).

FUNDAMENTO LEGAL.

Artículo 23, prime párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Con el fin de ilustrar de manera más clara y precisa la aplicación de la compensación a nivel interno citaré el siguiente CASO PRÁCTICO:

***El contribuyente "X" (persona física o moral) presentó su declaración anual del ejercicio 2000 con los siguientes datos:

Actividad del contribuyente: Puede ser cualquiera , pero que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales.

Datos de la declaración en la que resulta el saldo a favor.

| Concepto. | Declaración anual normal del ejercicio 2000. |
|--|--|
| ISR del ejercicio a pagar en declaración anual | 250,000. |
| IAC del ejercicio a pagar en declaración anual | -- |
| IVA a favor | 100,000. |

En este tipo de compensación lo único que se tiene que hacer es restar la cantidad a favor de la cantidad que se tiene a cargo.

| | |
|--|----------|
| ISR del ejercicio a pagar en declaración anual | 250,000. |
| IVA a favor | 100,000. |
| ISR a pagar en la declaración anual del ejercicio 2000 | 150,000. |

Requisitos adicionales

Que los contribuyentes dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales.

Como en toda compensación debe presentarse el aviso respectivo dentro de los cinco días hábiles siguientes.

A continuación, se transcribe la tesis de jurisprudencia que refuerza el criterio anterior:

"COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO. La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y

deudores recíprocos. Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece: "... tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo..." Lo dispuesto en dicho apartado significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio, pues el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado se van causando durante el transcurso del ejercicio, operación tras operación que se realice y que dé lugar a su causación, como se indica en la tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Página treinta y cuatro, Tomo II, Primera Parte, Octava Época, del Semanario Judicial de la Federación.

1.1.2. Aplicación de la compensación a nivel internacional y su inclusión en los tratados como medida para evitar la doble o múltiple imposición internacional.

En el punto anterior hablamos de la conveniencia de la aplicación de la figura de la compensación a nivel interno, por lo tanto, si pensamos que esta figura jurídica puede ayudar a atenuar la problemática de la doble o múltiple imposición internacional, pensamos que también es aplicable esta idea pero ahora en el ámbito internacional. Por supuesto, al hablar del nivel internacional no necesariamente nos referimos a los tratados, en los cuales –y aquí va precisamente nuestra propuesta- debe incluirse la compensación no sólo para

evitar la doble o múltiple imposición internacional sino también y principalmente la evasión fiscal. La propuesta que sugerimos surge precisamente de la lectura realizada a diversos convenios, y revisión con la cual nos percatamos de que esta figura definitivamente no existe en los citados convenios, sino que además, tal parecería que a los países sólo les interesa obtener ingresos a través de los contribuyentes, sino que en realidad se persiga incentivarlo a que contribuya, lo que en realidad hace que el contribuyente cumpla sólo por obligación más no por un sentido de cooperación.

Por lo anterior, con la figura de la compensación consideramos que el contribuyente podría pagar los impuestos a que estuviera obligado, sea en un Estado o en otro con mayor facilidad y oportunidad si cualquiera de esos dos Estados se permitiera compensar créditos fiscales que adeudara. En nuestro país, se ha visto cómo el contribuyente paga de una manera más conciente, sea de manera periódica o provisional y a cuenta del ejercicio fiscal, porque sabe que en un momento determinado podría obtener saldo a favor y éste último compensarlo con un crédito a cargo.

Aún más, como hemos señalado anteriormente, no sólo compensa respecto de la misma contribución, sino también puede compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el Impuesto Sobre la Renta (ISR) o incluso el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y cuando cumpla con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) mediante reglas de carácter general.

Ahora bien, volvemos a insistir que nuestra propuesta es en el sentido de que en los tratados o convenios para evitar la doble imposición se incluya dicha figura jurídica, pues si bien es cierto que el contribuyente debe cumplir tanto con sus obligaciones tributarias como las formales también lo es que no debe ser privado de su patrimonio con tanta carga impositiva excesiva. Estamos

concientes que precisamente en dichos convenios suscritos por México, se han establecido diversas medidas para tratar de evitar la problemática en estudio, sin embargo volvemos a insistir en ninguno de los que fueron citados en nuestra cuenta aparece la figura de la compensación.

Ahora bien, la pregunta que necesariamente surge es: ¿De manera práctica como implantar la figura de la compensación en dichos tratados? En el convenio que celebra México y Japón para evitar la doble o múltiple imposición internacional y la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR), por un lado en México se aplicará el Impuesto Sobre la Renta, y por el otro en el caso de Japón:

ARTICULO 1.

“El presente convenio se aplicará a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

ARTICULO 2.

1. El presente Convenio se aplicará a los siguientes impuestos:

a) en México:

el impuesto sobre la renta

(en adelante denominado el “impuesto mexicano”);

b) en el Japón:

i) el impuesto sobre la renta (the income tax);

ii) el impuesto sobre las sociedades (the corporation tax); y

iii) los impuestos locales sobre los habitantes (the local inhabitant taxes)
(en adelante denominados el “impuesto japones”)

En el caso en estudio como se puede desprender con la simple lectura México sólo maneja el Impuesto Sobre la Renta, mientras que el Japón cita tres

tipos de criterios, siendo precisamente en este punto donde pensamos se puede incluir la figura de la compensación, precisamente cuando se podría compensar un saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta contra el impuesto sobre las sociedades o los locales sobre habitantes.

Otro ejemplo sería en el caso del convenio suscrito entre México y el gobierno de Canadá para evitar la doble o múltiple imposición internacional en materia de ISR, y aunque éste se refiere también en materia de ISR, en su texto también señala el Impuesto al Activo (IAC), establecido éste último en la Ley del Impuesto al Activo. Por su parte Canadá sólo hace referencia ISR, englobando dentro de éste diversos impuestos establecidos por dicho gobierno.

En este caso como en el de Japón encontramos que los contribuyentes, siempre y cuando se coloquen en el supuesto hipotético, deben contribuir en uno de ambos países y respecto del ISR. Ahora, sabemos que no siempre obtiene ingresos suficientes como para pensar que sólo tienen ganancias, sino que también y debido a numerosos aspectos en muchas ocasiones tiene pérdidas, las cuales, podrían compensarse, si se tratara del ISR sobre el mismo impuesto del país firmante, o incluso, si por ejemplo: un nacional o residente en Canadá tuviere saldo a favor, podría compensarlo contra el Impuesto al Activo (ICA) o incluso, ISR en México.

Debemos hacer la aclaración de que no estamos haciendo referencia ni a la figura de la deducción ni tampoco a la del acreditamiento dado que estas últimas figuras ya están contempladas en dichos convenios.

En el análisis de otros diversos convenios encontramos la misma situación, es decir, la ausencia de la figura de la compensación. Parecería temerario de nuestra parte proponer dicha figura sin haber leído un buen número de

convenios y sin haber hecho un análisis de ésta figura para atrevernos a proponer su inclusión es por la razón antes expuesta. ¿Cuál? la de que no sólo deben ganar los Estados firmantes sino también los contribuyentes que pueden ser sujetos a una doble imposición.

Ahora bien, queremos resaltar la importancia de esta figura jurídica de la compensación tanto a nivel interno como externo por las dos siguientes razones que a nuestro parecer son las principales:

1. **NIVEL INTERNO.** Si bien es cierto que a nivel interno se hace referencia a una autoridad por una parte y por otra a un particular como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, también lo es, que ese particular puede convertirse en un acreedor de la autoridad hacendaria, y si esto último se diere, el particular tiene todo el derecho de exigir que la cantidad que el fisco le debe, le sea "guardada" para poder compensarla posteriormente por una cantidad que deba pagar por un ejercicio posterior.
2. **NIVEL EXTERNO.** Por parte de los Estados firmantes: El hecho de que sean países soberanos no implica que por tal circunstancia pueda imponer contribuciones tan onerosas o incluso contribuciones por cada uno de ellos, ya pesar con ello que el contribuyente sólo tiene que cumplir con lo que les ha impuesto, pues, si bien es cierto los países firmantes son soberanos en cuanto a la suscripción, también lo es que pertenecen a organismos, que de alguna manera les sugieren o incluso los obligan a actuar de determinada manera. Nos referimos a la ONU y a la OCDE, organismos que han elaborado su Convenio Modelo para evitar la doble o múltiple imposición internacional, modelos que tienen que ser seguidos por no pocos países, esto con la finalidad de no permitir que los Estados actúen arbitrariamente en cuanto a la imposición de gravámenes.

2. Necesidad de convertir las medidas unilaterales en bilaterales:

En líneas anteriores señalamos diversas medidas que pueden evitar, reducir o atenuar la doble o múltiple imposición internacional. Una clase de dichas medidas suele denominárseles como unilaterales significando con ello que son disposiciones establecidas por un país en su legislación, lo cual significa que son medidas de regulación interna, es decir sólo para el territorio de dicho Estado. En este aspecto podría manejarse que no habría en realidad problema si tal legislación interna regulara adecuadamente todo lo relativo para evitar o atenuar la doble o múltiple imposición, sin embargo, en realidad, aunque tal legislación interna fuera adecuada y eficiente para evitar dicho problema, lo cierto es que sólo sería a nivel interno pero no tendría aplicación a nivel externo, pues además lo que para algunos países debe ser regulado, para otros no lo sería dependiendo del criterio de los legisladores de cada país. Esto último trae como consecuencia que, una legislación nacional no puede obligar fuera de su territorio ni a otros individuos ni mucho menos a otras naciones, por lo que fuera de su ámbito espacial e nada evitaría la doble o múltiple imposición internacional.

Por tanto, y en base en lo anteriormente argumentado una propuesta nuestra sería precisamente que tales medidas unilaterales se conviertan en bilaterales, para que así exista realmente una seria intención de evitar la problemática antes referida.

Sabemos que la pregunta planteada es: ¿Por que necesariamente tiene que ser así?. Bien, la respuesta es porque al hablar de medida bilateral necesariamente hablamos de dos partes; es decir, e nuestro caso de dos países, por supuesto celebrando acuerdos entre ambos, lo que inevitablemente traería una postura más vanguardista respecto de las medidas unilaterales.

En otras palabras, al haber un acuerdo o convenio entre los países firmantes implica que se deben de respetar en los territorios de dichos países y que, aún con reserva de los problemas que conlleva su aplicación, a pesar de ello representa también un serio avance para no afectar de manera desproporcionada e inequitativa los ingresos de los contribuyentes.

Aunado a lo anterior, “en la actualidad dichos convenios no son elaborados al azar o a capricho de los Estados contratantes, sino por el contrario deben regirse con base en los modelos de convenios que elabora la OCDE.”⁶⁵ Queremos decir con lo anterior, que aún que los Estados sean soberanos, los convenios que celebren deben observar modelos de la OCDE dado que, el modelo de dicha organización para evitar la doble imposición internacional, a sido el que más ha influido respecto de los convenios celebrados, así como señalar la metodología a seguirse como un documento de trabajo.

Por otra parte, las medidas unilaterales a que hacemos mención y que proponemos sean convertidas en bilaterales, es decir, reconocidas y aplicadas por los países firmantes son:

PARA ATENUAR O REDUCIR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

- Método de deducción del impuesto.
- Diferimiento del impuesto.
- Crédito por inversión.

⁶⁵ Carbajo Vazco Domingo. “Intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional.” p. 12.

PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

- Método de exención.
- Método de crédito:
 - a) Directo
 - b) Indirecto.
 - c) Crédito por impuesto exonerado. (tax sparing.)

Medidas cuyo estudio profundizamos en el capítulo IV del presente trabajo de investigación.

Queremos profundizar más en la necesidad de convertir las medidas unilaterales en bilaterales por las siguientes razones:

1. Renta o ingreso del contribuyente susceptible de ser afectado por la doble imposición.
2. Favorecer a nacionales de ambos países.
3. Favorecer a residentes de ambos países.
4. Interpretación no uniforme de los convenios para evitar la doble o múltiple imposición.
5. Especificación del establecimientos permanentes en los convenios.

1. RENTA O INGRESO DEL CONTRIBUYENTE SUSCEPTIBLE DE SER AFECTADO POR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Hemos manejado anteriormente que un país, y por lo que se refiere a su legislación interna puede establecer medidas con las cuales pretende evitar la doble o múltiple imposición internacional; aunque también hemos mencionado que dichas medidas sólo tendrían un alcance parcial, pues la legislación interna sólo tendrá aplicación en el territorio de dicho Estado, legislación interna que

obviamente no tendrá por que ser observada y aplicada por otros países. Ahora bien, respecto de la renta o ingreso de un contribuyente que fuera obtenida no sólo en su país de origen sino en otro país, ambas naciones le cobrarían contribuciones al mismo sujeto y respecto del mismo ingreso o renta. ¿Cuál es nuestra propuesta respecto de esto? Ya lo hemos mencionado anteriormente, a saber, convertir estas medidas dictadas por un solo país (unilaterales) en medidas acordadas por ambos países (bilaterales). Ahora en concreto en el caso del ingreso o renta como le llaman los convenios, los países firmantes se obligarán aplicar tales medidas a las personas residentes, de uno de ambos países contratantes, independientemente del nombre con el que se le denomine a dicho impuesto; de esta manera los países firmantes como autoridades fiscales, y el contribuyente como sujeto pasivo del impuesto estarán a lo dispuesto en el convenio, los primeros para evitar la doble o múltiple imposición, y el segundo para cuidar de que no se le cobre injustamente por dos acreedores fiscales.

2. FAVORECER A NACIONALES DE AMBOS PAÍSES.

Al convertirse las medidas unilaterales en bilaterales, y por lo tanto ser aceptado por los países contratantes, es obvio que de manera necesaria y primaria se tratará de beneficiar a sus conacionales. Así, el término "conacional" significa, dependiendo del país firmante, todas las personas físicas que posean la nacionalidad de ese país así como todas las personas jurídicas creadas u organizadas bajo la legislación del mismo país, entre otras. Para el caso de que México fuera el otro país firmante, los nacionales serían todas las personas físicas que posean la nacionalidad de México y cualquier persona moral y asociación, constituida conforme a la legislación mexicana vigente. Así, si bien es cierto que las autoridades fiscales pueden exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias tales como el pago y no sólo a nacionales incluso a residentes, también lo es que, en el caso de México, éste está obligado a

observar lo establecido en el convenio respecto de los extranjeros, es decir, los nacionales del otro país firmante, así como aquel país esta obligado a respetar dicho convenio respecto de los mexicanos

3. FAVORECER A RESIDENTES DE AMBOS PAÍSES.

En este punto, también en los convenios se especifica que debe entenderse por "residente", y de "residente de un Estado contratante". Y así tenemos, que en la gran mayoría de los tratados o convenios por residente se entiende toda persona que en virtud de la legislación del Estado contratante, está sujeta a imposición en dicho Estado, por razón de su domicilio, residencia, lugar de sede o de oficina central, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo puede darse el caso de que una persona física sea residente de ambos Estados contratantes o sólo de uno de ellos, también se da que una persona moral sea residente en ambos países o en uno solo. De esta manera las rentas en general que obtenga un residente de un Estado contratante y respecto de una fuente de riqueza situada en el otro Estado contratante, dichas rentas pueden ser sometidas a imposición en éste último Estado contratante, ahora bien, lo argumentado anteriormente respecto de los nacionales de los Estados contratantes se puede aplicar de igual manera a los residentes, aunque en éste último caso con la salvedad de que residentes no significan necesariamente nacionales.

4. INTERPRETACIÓN NO UNIFORME DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Respecto de éste punto, aquí sólo argumentamos lo siguiente: es un serio problema que se ha presentado al tratar de aplicar los convenios, por cuanto que en no pocas ocasiones algunos términos se prestan a confusión o ambigüedad o simplemente los países contratantes les conceden la interpretación que ellos quieren. Sin embargo éste punto lo trataremos con la debida amplitud en el apartado 5.3 del presente trabajo de investigación, en el

cual nosotros manejamos este problema y proponemos, aunado a los avances que sobre la interpretación se ha hecho de los convenios o tratados, señalamos como criterios, para que no sólo haya una interpretación uniforme, sino que ésta última también sea adoptada como una medida bilateral.

5. ESPECIFICACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS TRATADOS.

Al igual que en capítulos anteriores en este caso, el del "establecimiento permanente" tiene un significado determinado. Así, en general significa un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Por otra parte de manera especial significa:

- Una sede de dirección.
- Una sucursal.
- Una oficina
- Una fábrica
- Un taller, y
- Así como una mina o pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Sin embargo, lo anterior no significa que sólo eso se considere como "establecimiento permanente", sino que también se incluye una obra, una construcción, un proyecto de montaje o instalación, entre otras, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades tengan una duración superior a seis meses.

Ahora bien, aunque en las legislaciones internas algunos sitios o lugares se consideran como establecimiento permanente, en materia de los convenios que se realizan dichos lugares no se entienden como tales, osea, conforme a estos convenios no son establecimientos permanentes los siguientes:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar, para la empresa, cualquier otra actividad similar que tenga carácter preparatorio o auxiliar; y
- f) 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 que resulte de esta combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

3. Unificación de criterios en cuanto a la interpretación del contenido de los tratados como medida para evitar la doble o múltiple imposición internacional.

Es bien sabido que en materia tributaria, aparte de la problemática que se analiza el presente trabajo, se presenta otra a saber el problema de la interpretación, y aunado con este último el problema de la unificación de criterios en cuanto a la interpretación del contenido de los tratados.

“El problema se presenta más complejo aún cuando no sólo se debe interpretar la ley o el tratado, sino también la conducta del individuo, y este último significa que hay que descifrar la conducta de ese sujeto para descubrir el sentido y alcance que debe tener para con la ley o tratado que la regula.”⁶⁶

Conforme a lo anterior, estamos hablando de que la interpretación de un tratado consistió en descubrir las fórmulas vivas, concretas y que sirven para dimensionar y regular la conducta humana, puesto que las normas jurídicas no se puede reducir a menos juicios verbalísticos o metáforas jurídicas.

Por otra parte, otro problema sería encontrar cual sería el método interpretativo apropiado para los tratados o, incluso, tratar de enfocar dicha interpretación del mismo. Así, encontramos como vía de ejemplo la Escuela Francesa y Alemana, a la del método comparativo, teleológico, en fin la lista de escuelas y métodos es bastante amplia por lo tanto, en nuestro trabajo no nos interesa tanto señalar cual escuela deberá encargarse de la interpretación de los convenios o tratados, sino en todo caso señalar que método interpretativo sería el más adecuado para interpretar lo que a este trabajo de investigación interesa, los convenios y tratados.

De esta manera, dentro de los diversos métodos interpretativos que se utilizan, el método gramatical, exegético, dogmático, el fenomenológico y, el de la libre investigación científica. Por nuestra parte, y considerando que los tres últimos son adecuados pero no para lo que nos proponemos en este trabajo, entonces utilizaremos sólo los dos primeros, es decir, el gramatical y el exegético. Para fundamentar nuestra postura diremos a nuestro favor que no es una elección arbitraria o caprichosa, sino por el contrario es una elección basada precisamente en los puntos centrales de los tratados o convenios, dado que en estos se trata de aclarar cual fue la intención que tuvieron los

⁶⁶ Cisneros Fariás Germán. “La interpretación de la ley”. p. 44.

países firmantes al elaborar dicho tratado; en otras palabras, se utiliza el método exegético. Pero también, se dedican a pretender dar alcance exacto al término que se está utilizando en dichos convenios, es decir, se quiere dar significado al alcance gramatical de las palabras .

Sin embargo, creemos pertinente recordar que la interpretación a la que hacemos mención es aquella que se debe utilizar para entender debidamente el contenido de los tratados, pero dicha interpretación tomándola como una medida bilateral, es decir, adoptada por los países firmantes. Aún más la interpretación que se haga debe ser respetada por los países contratantes. De esta manera se puede hablar de una debida aplicación por parte de las autoridades de ambos países, y por parte de los sujetos a quienes va dirigido, de una debida observación cuando todos ellos saben que es exactamente lo que significa no sólo un término, no sólo un párrafo, sino todo un precepto legal.

A manera de ejemplo de los problemas que suelen presentarse respecto de lo dicho anteriormente, y que da por resultado la doble o múltiple imposición internacional, tenemos como ejemplo: El término "mundial" respecto del término "fuente territorial", donde dos países aplican simultáneamente diferentes principios respecto de ambos términos. De esta manera, si dos países cobran el Impuesto Sobre Renta (ISR) conforme al término "mundial" se podrá presentar la doble o múltiple imposición internacional cuando una empresa constituida en un país recibe dividendos de una sociedad constituida en el otro, pero ambos países aplican el mismo gravamen sobre los mismos dividendos.

Otro caso sería si un país utiliza el término "mundial" y otro país utiliza el término de la "fuente", ya que ambos países exigirán el Impuesto Sobre la Renta (ISR) sobre los mismos ingresos, ya que tomarán en consideración sus respectivos criterios vinculantes y vigentes en cada uno de los países, ante esta situación, en la mayoría de los convenios se ha buscado —que no logrado—

uniformar criterios respecto de conceptos y términos que necesariamente deben aparecer en dichos convenios; además, una barrera que se presenta para una debida interpretación es en cuanto al idioma, ya que en no pocas ocasiones un término en español tiene más significados que el mismo término en inglés, por lo tanto, en ello basamos nuestra propuesta, es decir, la interpretación como medida bilateral, es decir, que el término empleado en los convenios tenga el mismo significado en ambos territorios.

Así, hacemos notar que en los convenios que analizamos para la elaboración del presente trabajo, encontramos que los convenios son elaborados, dependiendo del caso mínimo en dos idiomas, es decir en los dos idiomas de los países firmantes, o puede ser también en tres idiomas, a saber, el de los dos países contratantes y en un tercero que sería el inglés. Esto último tiene demasiada relevancia, pues un ejemplo es el caso del convenio suscrito entre México y Japón, el convenio se elaboró en duplicado en los idiomas español, japonés e inglés, para el caso de una interpretación divergente se estableció que prevalecerá el texto en idioma inglés. Con esto sostenemos nuestra postura puesto que los mismos Estados firmantes reconocen de manera expresa la divergencia en cuanto a la interpretación. Por ello, en sus diversos artículos, se dan a la tarea de señalar que debe entenderse de manera expresa por los conceptos que regula. Por ejemplo, se señala específicamente de que tipo de impuestos trata el convenio que se celebra, también que significado o que se debe entender por el nombre del país firmante; v.gr. que se debe entender por "México" y que por "Japón", que significa el término "persona", "sociedad", "residente", "nacional", "establecimiento permanente", que por "dividendos", "intereses" por "regalías", etc; incluso, casi en todos los tratados aparece un precepto legal que establece que en ningún caso las disposiciones relativas para recaudar impuestos deben interpretarse en el sentido de imponer, a cualquiera de los Estados contratantes la obligación de adoptar medidas administrativas de ese Estado contratante, o lo que es más

CONCLUSIONES.

1. La soberanía fiscal siempre ha representado a lo largo de la historia un problema desde las primeras organizaciones jurídico-políticas de las que tenemos conocimiento, hasta nuestros días, en virtud de la relación siempre presente de tres elementos fundamentales: poder, territorio y población y la siempre existente pugna entre los pueblos por la implantación y recaudación de tributos, lo cual originaba con frecuencia una tributación múltiple a los gobernados.
2. Podemos afirmar que el concepto del *poder tributario* radica en dos poderes inherentes a él, el *poder impositivo*, y el *poder de vigilante*, entendiendo el primero como el poder soberano del Estado, de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes; el segundo, como la facultad de los Estados soberanos de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general.
3. La doble o múltiple imposición pugna con los principios de proporcionalidad y equidad localizados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, al exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de los gobernados y al no permitir una sana distribución de los ingresos tributarios.
4. La problemática objetiva de la doble tributación reside fundamentalmente en los daños que causa y las limitaciones que

impone al proceso económico y en general, a la posibilidad de exportación, toda vez que se gravan multiplicadamente la misma fuente de ingresos, los mismos actos y los mismos bienes y servicios, por diferentes entidades y niveles

5. Indiscutiblemente, en materia fiscal existen vacíos jurídicos que afectan de manera directa a los contribuyentes, tanto a personas físicas como morales, el Código Fiscal de la Federación prevé la aplicación supletoria del Derecho Federal Común, siempre que éste no sea contrario a la naturaleza del propio Derecho Fiscal, razonamiento que a nuestro juicio resulta por demás necesario toda vez que existen figuras jurídicas como la “compensación” que si bien es cierto está regulada por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, también lo es que lo hace de una manera ambigua y por consiguiente recurrimos a la legislación civil a efecto de establecer los requisitos y efectos de dicha figura.
6. Por lo que hace a nivel interno, la figura de la compensación arroja buenos resultados, el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales porque sabe que en un momento determinado es factible la obtención de un saldo a favor y de esta forma compensario con un crédito que tenga a su cargo, reuniéndose así la calidad de deudor y acreedor recíprocamente y la extinción de la deuda.
7. Consideramos a nuestro juicio que la propuesta de aplicar la figura de la compensación en material fiscal como medida para evitar o atenuar la

problemática de la doble o múltiple imposición internacional y su inclusión en los tratados representaría múltiples beneficios:

- El contribuyente tendría una mayor disposición y puntualidad en cuanto al pago de los impuestos a los que está obligado, tanto en un Estado como en otro, si alguno de ambos consintiera la compensación de créditos fiscales que adeudara, evitando así la doble carga impositiva.
- En la actualidad la política fiscal, de muchos países se traduce únicamente en la obtención de ingresos a través del pago de contribuciones; empleando la figura de la compensación se podría incentivar de manera real al contribuyente y de esta forma evitar también la evasión fiscal.

8. Si bien es cierto que existe una gran diversidad de medidas tendientes a reducir o evitar la doble o múltiple imposición internacional, –estudiadas a profundidad en el presente trabajo de investigación–, denominadas “unilaterales”, es decir, legislación nacional aplicable en un solo país, gran cantidad de ellas por demás benéficas para evitar la problemática en comento, también lo es que nuestra propuesta de convertirlas en bilaterales y materializarlas en convenios representaría un avance considerable para evitar la afectación desproporcionada de los ingresos del contribuyente.

9. Es necesario reconocer que en materia tributaria, una problemática siempre latente es la interpretación en tratándose de convenios y tratados en la que intervienen varios países, diversidad de idiomas, de términos empleados, etc. que traen consigo problemas de doble o múltiple imposición, que requieren de una interpretación uniforme

basada en métodos de interpretación pero de aplicación bilateral y en su caso multilateral, tal es el caso del método exegético y el gramatical.

10. La doble tributación aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial, El Fisco, cuya única fuente de ingresos esta constituida por quienes generan riqueza a través de su trabajo personal o de la realización de actividades industriales o comerciales, al castigar en exceso dichas actividades, se está castigando a él mismo. Por esa razón, los Estados deben buscar fórmulas de solución conjunta al problema de la doble o múltiple imposición internacional, ya que de otra manera la incosteabilidad del comercio exterior puede llegar a privarlos de importantes ingresos fiscales. Para lograr lo anterior, cada Estado involucrado debe de sacrificar en alguna forma, parte de soberanía tributaria, ya que ello es preferible y aconsejable a cambio de permitir el intercambio de bienes y servicios, cuyo volumen resarcirá ventajosamente del sacrificio efectuado.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VÍZCAINO Adolfo.

"Derecho Fiscal."

Themis. México 1999.

400 pp.

BERLIRI Antonio.

"Principios de Derecho Tributario."

Derecho Financiero. Madrid 1971

604 pp.

BETTINGER BARRIOS Herbert.

"Estudios prácticos sobre los convenios impositivos para evitar la doble imposición." Tomo I y II.

7ª edición. Ediciones fiscales ISEF México 1999.

522 pp.

CARBAJO VASCO Domingo.

"El intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional."

Instituto de Estudios Fiscales. México 1985.

129 pp.

CARRASCO IRIARTE Hugo.

"Diccionario de Derecho Fiscal."

3ª edición. Oxford. México 1998.

pp. 538.

CISNEROS FARIAS Germán.

"Interpretación de la Ley."

Trillas. México 1999.

262 pp.

DE JUANO Manuel.

“Curso de Finanzas.”

2ª edición. Molachino. México 1969.

413 pp.

DE LA CUEVA Arturo.

“Derecho Fiscal”

Porrúa. México 1999.

331 pp.

DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto.

“Principios de Derecho Tributario.”

3ª edición. Limusa S.A.de C.V. México 1998.

223 pp.

FALCON Y TELLA RAMON.

“El Régimen de Transparencia Fiscal.”

Instituto de Estudios Fiscales. Madrid1984.

370 pp.

FLORES ZAVALA Ernesto

“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”

Porrúa. México 1997.

600 pp.

FLORIS MARGADANT S. Guillermo

“Introducción al Estudio del Derecho Mexicano.”

2ª edición. Esfinge. México 1988.

pp.210.

GIULIANI FONROUGE Carlos M.

“Derecho Financiero”

Obra actualizada por Susana Camila Navarine y

Rubén Oscar Osorey. Tomo I y II.

4ª edición. De Palma. Buenos Aires 1990.

562 pp.

GOODE RICHARD.

"Impuesto Sobre la Renta."

Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. Madrid 1973.

649 pp.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS:

"Tratados para evitar la doble imposición."

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México 1996.

258 pp.

MARTÍN José María y Rodríguez Usé Guillermo

"De Finanzas y Derecho Tributario."

7ª edición. De Palma. Buenos Aires 1990.

302 pp.

MARGAIN MANAUTOU Emilio.

"Introducción al Estudio del Derecho Tributario."

Universidad de San Luis Potosí. México 1999.

380 pp.

ORTIZ AHLF Loreta, VAZQUEZ PANDO y DIAZ.

"Aspectos jurídicos del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y sus Acuerdos Paralelos."

Themis. México 1998.

302 pp.

SAINZ DE BUJANDA Fernando.

"Hacienda y Derecho."

Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1975.

505 pp.

SÁNCHEZ LEÓN Gregorio.

"Derecho Fiscal Mexicano."

3ª edición. Porrúa. México 1997.

610 pp.

VILLEGAS Héctor B.

“Curso de Fianzas, Derecho Financiero y Tributario.”

5ª edición. De Palma. Buenos Aires 1991.

402 pp.

WILHELM KRUSE Heinrich.

“Derecho Tributario”

3a. Edición. 1975.

649 pp.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

México, Ed. Sista .2001.

pp.84

Código Fiscal de la Federación.

México, Ed. ECAFSA, 2001.

pp.213.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

México, Ed. ECAFSA, 2001.

pp.402.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

México, Ed. ECAFSA, 2001.

pp. 79.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

México, Ed. ECAFSA, 2000.

pp.89

Ley de Coordinación Fiscal

Diario Oficial de la Federación. 2000.

HEMEROGRAFÍA.

CHAPOY BONIFAZ Dolores Beatriz.

"La doble imposición internacional y los medios para evitarla"

Revista de investigación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No. 13, enero 1997, p. 25.

MARGAIN Hugo B.

"Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia de impuesto sobre la renta basado en la teoría de la fuente del ingreso gravable"

Revista de investigación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1996. p. 19

"TESIS SELECTAS"

Revista práctica fiscal, laboral y legal

Año X, agosto 2001, edit. TAX EDITORES.

"COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES"

Prontuario de actualización fiscal.

Año XII, enero 2001, No. 270, edit. Gasca Sicco.

OTRAS FUENTES

- www.méxicolegal.com.mx
- www.tododerecho.com.mx
- www.shcp.com.mx
- www.unión europea.com
- www.unomasuno.com.mx
- www.reforma.com.mx
- www.elfinanciero.com.mx