



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION
MEXICO-FRANCIA

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :
MARIA EUGENIA FUENTES CORONEL

ASESOR: PROF. ANTONIO REYES CORTES

MARZO

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por permitirme vivir y por mostrarme el camino a seguir en las diferentes etapas de mi vida.

A MI MADRE: Maria Elena Coronel Riestra:

Por haberme dado la vida y enseñarme día a día el valor de la misma. Agradeciendo sus cuidados y esmeros para hacerme la persona que hoy soy. Esto es un pequeño tributo al amor y admiración tan grande que siento.

EN MEMORIA A MI PADRE: Enrique Fuentes Montiel:

Por sus enseñanzas y exigencias porque de esa manera formó mi carácter y mis ganas por ser mejor cada día.

EN MEMORIA A MIS ABUELOS: Rafael Coronel Coronel y María Eugenia Riestra Castañares

Por sus enseñarme desde muy temprana edad el significado del amor, gracias por sus cuidados y ternura.

A MIS HERMANOS: Judith, Juan Manuel y Diana Fuentes Coronel:

Por enseñarme día a día cosas nuevas y por su apoyo. Gracias por su amor y comprensión.

A MI ESPOSO: John P. Henderson Jr.

Por enseñarme el significado del amor, comprensión, amistad y respeto. Pero sobretodo por el apoyo que siempre he recibido.

A MI FAMILIA:

Por el amor y apoyo que siempre he recibido. Me jacto de tener una gran FAMILIA.

UN ESPECIAL AGRADECIMIENTO: Lic. Antonio Reyes Cortes:

Por su paciencia, sabiduría y sus regaños, pero sobretodo por su amistad de tantos años. Gracias por hacer este sueño realidad!

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN MÉXICO-FRANCIA

INTRODUCCIÓN

Capitulo I CONCEPTOS GENERALES.....	3
1. Diferentes conceptos de Tratados.....	4
2. Clase de Tratado.....	9
3. Efecto jurídico de los Tratados.....	12
4. Definición de las Contribuciones.....	18
5. Impuestos.....	20
6. Tributación y Doble Tributación.....	24
Capitulo II FUNDAMENTO JURÍDICO GENERAL.....	32
1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	33
2. Ley Sobre la Celebración de Tratados.....	44
3. Convención sobre el Derecho de los Tratados.....	54
4. Código Fiscal de la Federación.....	62
5. Ley de Impuesto Sobre la Renta.....	65
Capitulo III CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA FRANCESA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	72
1. Generalidades.....	74
a) Sujetos Comprendidos.....	74
b) Conceptos.....	80
2. Método para Evitar la Doble Imposición.....	100
3. Principio de "No discriminación".....	107
4. Procedimiento e información.....	109
5. Denuncia.....	100
CONCLUSIONES.....	115
BIBLIOGRAFÍA.....	119

INTRODUCCIÓN

El sueño de toda persona que ingresa a la universidad es concluir sus estudios, y para que eso suceda es necesario pasar por una serie de etapas en la vida universitaria, como asistir a clases, elaborar trabajos de investigación, presentar exámenes, exponer ante nuestros compañeros y maestros, en fin un sinnúmero de actividades que nos preparan para nuestra vida profesional.

Sin embargo, el trabajo de investigación más importante que realizamos dentro del periodo de estudio, es sin lugar a dudas nuestra Tesis.

Me tomó varios años el decidirme a hacerla, y no lo digo con orgullo, sino todo lo contrario, durante mucho tiempo antepuse mi trabajo, mi familia, mi vida personal, en fin una serie de pretextos para no terminar el proceso que en 1989 inicié al ingresar a la Carrera de Derecho en esta H. Universidad y que en estos momentos lo vislumbro tan cerca de convertirse en una realidad.

Al pasar por los diferentes maestros y aulas de la escuela, un buen día en el sexto semestre de la carrera conocí al Profesor Antonio Reyes, el cual impartía la materia de Derecho Internacional Público, él se encargó de hacernos comprender la importancia de su materia y de infundirnos su pasión por el Derecho Público, así como de empaparnos de sus conocimientos.

Con el tiempo y después de varias pláticas posteriores, un buen día platicamos en la posibilidad de que fuera precisamente el Profesor Reyes el que asesorara mi tema, no fue fácil, me tomo dos intentos anteriores para que por fin existiera lo que están a punto de leer.

Este trabajo de Tesis tiene como finalidad orientar e introducir al lector a una gama más del colorido de nuestro Derecho Positivo en México. No es un trabajo en el cual se haya descubierto algo nuevo, más bien es un trabajo que analiza y da a conocer la importancia de la difusión de la información tanto a nivel nacional como a nivel internacional en relación a la Doble Imposición Tributaria así como la manera de evitarla.

México siempre se ha considerado como un país "Amigo" y país que le gusta incursionar en los ámbitos internacionales, y proteger por así decirlo, a su pueblo; dar auge a la economía a nivel internacional, y la mejor manera de hacerlo es con la firma de los diferentes Acuerdos, Convenios etc, que el Gobierno de México ha firmado a través de su historia.

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición han sido firmados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y los diferentes gobiernos de Estados Unidos de América, Alemania, Canadá, Ecuador, Italia, Países Bajos, Suecia, Suiza y otros, sin dejar de mencionar el que se tiene con la República Francesa el cual es el tema de este trabajo de investigación.

Dejemos que sean ustedes precisamente, los que al terminar de leer este trabajo decidan si de alguna manera ha servido su cometido, el cual es orientar y consultar a cualquier persona, no solo a los estudiosos del derecho, en relación a este tema en particular.

Este trabajo de tesis está dividido en tres grandes rubros:

En el Primer denominado Capítulo Conceptos Generales, se citaran los diferentes conceptos que los tratadistas en la materia tienen por el concepto de tratado; así mismo se nombrarán las diferentes clases de tratados que existen de acuerdo a su naturaleza y miembros que los componen; sin dejar de mencionar los efectos jurídicos que los tratados guardan a nivel nacional e internacional; Y toda vez que nuestro tema también es de carácter fiscal, no podemos evitar hablar de las contribuciones, quienes, como las conforman y sus definiciones; Impuestos, tributación y doble tributación son también otros de los temas a tratar.

En el Segundo Apartado al que llamé Fundamento Jurídico General, hablaremos de los diferentes lineamientos de carácter interno que respaldan la firma de dicho Convenio como lo son; nuestra Carta Magna, la Ley Sobre Celebración de Tratados y la Convención sobre el Derecho de los Tratados. De manera interna hablaremos de los fundamentos legales que establece el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Finalmente en el Tercer Capítulo el desglose del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal; aquí se hará un extracción de los sujetos comprendidos, los conceptos que para dicho Convenio se deba entender, el método para evitar la doble imposición que será aceptado por ambas partes; el principio de "no discriminación", el procedimiento e información, en el cual se hablará del intercambio de información y la unificación de los procedimientos a seguir para el cobijo de dicho Convenio y por último la denuncia del Convenio.

Sin olvidar las Conclusiones y la Bibliografía en que me apoyé para este trabajo académico.

Esperando que dicha investigación sea de la satisfacción del Sínoo que compone el jurado, así como de los lectores, agradezco a todos y cada uno el tiempo que le dediquen a esta humilde Tesis.

A todos Gracias,

María Eugenia Fuentes Coronel

CAPITULO I CONCEPTOS GENERALES

Previo al desarrollo de nuestro tema de estudio, este capítulo tiene como finalidad precisar diversos conceptos en cuanto a sus alcances y contenido, mismos que serán herramientas imprescindibles para la debida comprensión de este trabajo, siendo estos:

Los conceptos de tratado, para los cuales se consultaron a diferentes autores, su diferente clasificación, atendiendo al número de los sujetos que los celebran en bilaterales y multilaterales; atendiendo a la reunión de los requisitos formales internos en tratados formales e informales; atendiendo al alcance de las normas jurídicas contenidas en el texto de los tratados en tratados contratos y tratados ley; y una nueva clasificación dada por el tratadista Enrique Gaviria Liévano, Tratado-ley y tratado-marco Constitución.

Así mismo el concepto de las contribuciones e impuestos desde el marco del Derecho Positivo Mexicano y apoyándonos en los diferentes Códigos y Leyes mexicanas.

Para finalizar se mencionaran de las acepciones de tributación y doble tributación en el cual hablaremos de lo que la Suprema Corte de Justicia ha regulado en ese sentido.

1. – Diferentes conceptos de Tratados

Como primer concepto a analizar se tiene al establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, la cual a partir de haber sido ratificada por México forma parte del sistema jurídico positivo nacional y en consecuencia se le puede calificar como la definición legal de tratado, señalado en el artículo segundo de dicha Convención que a la letra establece lo siguiente:

“Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regidos por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.¹

Sobre la definición anterior es pertinente comentar que la misma entra en serias contradicciones con la tesis que al respecto del Derecho Internacional se han adoptado oficialmente en nuestro sistema jurídico, pues menciona que los tratados están regidos por el Derecho Internacional y la posición internista seguida por México, no permite la aplicación de normas distintas o externas al Estado mexicano, sino que el tratado se asimila y forma parte del Derecho Interno.

Por otra parte también podemos mencionar que en dicha definición se incluye innecesariamente al elemento instrumento, señalando que puede constar en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos, lo cual es incidental para el tratado y no forma parte de la definición, pues inclusive se pudiese pensar en forma teórica en tratados internacionales consensuales que no queden plasmados en ningún instrumento y por ello dejar de ser tratados.

El tratadista Enrique Gaviria Liévano en su obra *Derecho Internacional Público* hace las siguientes acepciones en relación a los Tratados:

¹ ARELLANO García, Carlos. *Derecho Internacional Publico*. Editorial Porrúa, México 1999, Pág., 631

“En general puede decirse que el término “Tratado” tiene en derecho internacional dos acepciones o significados distintos. En un sentido amplio, es toda concordancia de voluntades entre dos o más sujetos de derecho internacional destinada a producir efectos jurídicos. Es decir, a crear, modificar o suprimir una relación de derecho. En cambio, en sentido restringido “Tratado es todo acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su determinación particular”

De acuerdo con su acepción más amplia, tratado es todo acuerdo de voluntades para producir un efecto jurídico, cualquiera que sea su denominación (carta, protocolo, concordato, convención, acuerdo, acta, *modus vivendi*, etc.)”²

Por su parte la Ley sobre Celebración de Tratados establece otra definición legal de lo que debemos entender por este termino, estableciendo en su artículo 2º. Fracción primera lo siguiente:

“Artículo 2º. - Para efectos de la presente Ley se entenderá por”:

1. - “Tratado”: el convenio regido por el derecho internacional publico, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Publico, ya sea que su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias especificas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

Sobre la anterior definición cabe resaltar la innecesaria complejidad y ambigüedad de su contenido, en principio porque incide en duplicidad dentro del sistema jurídico al definir legalmente un término del cual ya existían otras definiciones de la misma calidad como es la que anteriormente se comento.

² GAVIRIA LIEVANO, Enrique. Derecho Internacional Público. Editorial Temis, S.A. Santa Fe de Bogotá. Colombia 1998. Págs. 32 y 33

Asimismo es igualmente objetable se limite a la celebración de tratados a la forma escrita pues restringe en lo futuro acuerdos que se adquiriesen de otra forma, bien pudiesen ser consensuales y con mayor proyección a través de sistemas y registros electrónicos y cibernéticos no por ello perderían la calidad de tratados.

Por otra parte, es criticable se establezca la mención que, los tratados son celebrados por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, y por el Estado mismo, en razón de esto se permite inferir la confusión de ambos conceptos pasando por alto que el gobierno es sólo un órgano de representación de Estado y los acuerdos internacionales celebrados, lo hace indefectiblemente con este carácter recayendo siempre y directamente la responsabilidad y autoría de los actos mencionados en el Estado.

Finalmente, debemos señalar que en la ultima mención del artículo referente a la celebración de acuerdos en materias específicas, se aprecia totalmente fuera de contexto dado, condicionando la existencia del tratado un elemento extraño a todas luces innecesario pues la existencia de los tratados no pueden supeditarse a la existencia u omisión de acuerdos no definidos y de aplicación incierta.

Ahora bien, por lo que hace a la doctrina, el maestro Cesar Sepúlveda da el concepto de tratado internacional quien sobre al particular establece:

“Tratados Internacionales; Son por excelencia la manifestación más objetivada la vida de relación de los miembros de la comunidad internacional y pueden definirse en sentido amplio, como los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, para modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos.

Han sido designados convenciones, acuerdos, convenios, pactos, arreglos, compromisos, declaraciones, concordatos, *modi vivendi*, pero ello no tiene significación jurídica”³

³ SEPULVEDA, Cesar. Derecho Internacional. Editorial Porrúa, México 2002, Pág. 124

A su vez Charles Rousseau, define el "tratado internacional se nos aparece como el acuerdo entre sujetos de Derecho de Gentes destinado a producir determinados efectos jurídicos." ⁴

En esta definición encontramos dos elementos:

1. - Acuerdo entre sujetos de derecho de gentes: Esto quiere decir que es necesario que los firmantes tengan personalidad reconocida como sujetos de Derecho Internacional para que se pueda hablar propiamente de un Tratado.
2. - Acuerdo destinado a producir determinados efectos jurídicos: Este segundo supuesto lo podemos analizar en dos aspectos, por su contenido y por el número de contratantes.

Por su parte el Doctor Carlos Arellano García define el concepto de tratado internacional en los siguientes términos:

"Tratado Internacional: Es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, transmitir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones".

Este mismo autor da los elementos que integran la definición y se explicarían como sigue:

- "1. - Se menciona una doble o múltiple manifestación de voluntad porque pueden ser dos o más sujetos de Derecho Internacional los que pueden llegar al acuerdo de voluntades.

⁴ ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Público. Editorial Porrúa, México 1999, Pág., 630

2. - Empleamos la expresión "sujetos de la comunidad internacional" porque si empleáramos la expresión "Estados Soberanos" omitiríamos a los organismos internacionales, quienes también tienen personalidad jurídica para celebrar tratados, aunque reconocemos que esa personalidad jurídica deriva del acuerdo entre Estados.

3. - Al establecer las consecuencias jurídicas del acuerdo de voluntades, utilizamos, en lugar de los clásicos infinitivos "crear, modificar, transmitir o extinguir", varios infinitivos mas que culmina con la expresión "etcétera". Esta ampliación obedece a que no es posible encerrar en cuatro infinitivos la amplísima gama de consecuencias de Derecho.

El infinitivo "modificar" significa alterar, ampliando o restringiendo un derecho u obligación preexistente. El infinitivo "trasmitir" significa trasladar un derecho existente de un patrimonio a otro patrimonio diverso. El infinitivo "extinguir" significa dar fin a un derecho preexistente. Respetar un derecho, certificarlo, constatarlo, conservarlo, registrarlo, declararlo, recuperarlo, retenerlo, etcétera, no es crear, modificar, transmitir, ni extinguir.

Solo podrían considerarse incluidos los nuevos infinitivos clásicos, si al infinitivo "modificar" le diésemos la amplia significación de alterar el orden jurídico, pero si le damos esa significación lata, quedaría incluido en el infinitivo de "modificar" los infinitivos "crear", "trasmitir" y "extinguir".

4. - Atribuimos al acuerdo de voluntades la "intención lícita" de producir consecuencias de Derecho, de esta manera pretendemos la distinción entre el hecho y el acto jurídico".⁵

⁵ ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Publico. Editorial Porrúa, México 1999, Pág., 632

2. - Clase de Tratado

Procederemos ahora a mencionar algunas de las clasificaciones que se han realizado para sistematizar el conocimiento y estudio de los tratados internacionales, apoyándonos para tal efecto las referidas por el Maestro Cesar Sepúlveda en su obra Derecho Internacional así como de otros tratadistas.

I.- Atendiendo al numero de los sujetos que los celebran:

- a) **Tratados Bilaterales.**- Los que se celebran entre dos Estados, o entre dos organismos internacionales, o entre un Estado y un organismo internacional.
- b) **Tratados Multilaterales.**- O plurilaterales, son aquellos en los que intervienen mas de dos Estados o más de dos organismos internacionales.

En su obra de Derecho Internacional el tratadista Gaviria Liévano refiere a la clasificación de los tratados hecha por L. A. Podestá Costa de la siguiente manera:

“De acuerdo con el número de Estados contratantes, los tratados se dividen en bilaterales cuando ligan solamente a dos Estados y multilaterales, para el caso de que, “siendo más de dos los Estados contratantes, cada uno está ligado con cada uno de los demás, y a la vez, se encuentran ligados entre sí”⁶

II.- Atendiendo a la reunión de requisitos formales internos:

- a) **Tratados Formales.**- Aquellos que se verifican mediante la satisfacción de todos los requisitos legales establecidos por el Derecho Interno de cada

⁶ GAVIRIA LIEVANO, Enrique. Derecho Internacional Público. Editorial Temis, S.A. Santa Fe de Bogotá. Colombia 1998. Pág. 35

uno de los Estados que intervienen en la celebración del tratado internacional.

- b) **Tratados Informales.**- Aquellos tratados en los que uno o varios de los Estados celebrantes del tratado internacional no cumplen con todos los requisitos establecidos por su derecho interno, por ser estos muy rigurosos o por haber algún obstáculo casi insuperable.

III.- Atendiendo al alcance de las normas jurídicas contenidas en el texto de los tratados internacionales:

- a) **Tratados Contratos.**- Son aquellos que establecen derechos y obligaciones recíprocas entre las partes celebrantes.
- b) **Tratados Ley.**- Consagran reglas generales a observar en el futuro por los Estados y los organismos internacionales celebrantes. Tales reglas generales establecen normas abstractas, impersonales, imperativas, que no se dirigen a una persona en particular. Desde el punto de vista material, estas normas generales equivalen a una ley.

IV.- Atendiendo a la duración de los tratados internacionales:

- a) **Transitorios:** son los que tienen una duración circunscrita a un periodo cronológico fijado en el texto del propio tratado. Su vigencia es temporal.
- b) **Permanentes.**- Aquellos tratados que pretenden regir definitivamente hacia el futuro una situación entre los Estados celebrantes. A esta última categoría pertenecen los tratados de límites. Es una pretensión utópica hacer referencia a tratados perpetuos”.

Es el tratadista Gaviria Liévano quien en su obra nos informa que últimamente se viene hablando de Tratado-ley Constitución y Tratado-marco Constitución, especialmente dentro del proceso de integración económica de Europa y América Latina los cuales conceptualiza de la siguiente manera:

“Tratado-ley Constitución. Tiene como característica la de establecer de manera exhaustiva las normas que le son aplicables a la misma organización que se crea, y enumerar casi taxativamente las atribuciones que tienen sus órganos para la aplicación de tales normas. Las normas del Tratado-ley Constitución son definitivas e inderogables y sus órganos tienen un escaso poder normativo.

Tratado-marco o Tratado-marco Constitución. En cambio, es aquel que no solo crea—lo mismo que el Tratado-ley Constitución—una entidad internacional, sino que se limita a enumerar principios y dar una orientación general sobre las políticas que han de seguirse en la esfera que regula. Fuera de que faculta a sus órganos para elaborar o desarrollar normas para el cabal cumplimiento de los fines allí trazados. Por consiguiente es característica esencial de los tratados-marco otorgar a sus órganos un amplio poder normativo.”⁷

Hay otras clasificaciones que se dan desde el punto de vista del objeto de los tratados de una manera meramente descriptiva y así se habla de los tratados, económicos, políticos, sociales, comerciales, etc.

⁷ GAVIRIA LIEVANO, Enrique. Derecho Internacional Público. Editorial Temis, S.A. Santa Fe de Bogotá. Colombia 1998. Págs. 35 y 36

3. – Efecto Jurídico de los Tratados

En este punto estableceremos los efectos jurídicos derivados de la celebración de tratados, señalando inicialmente los efectos generales producidos en dicha institución, también citaremos las teorías dualista, monista internacionalista y la teoría monista nacionalista, las cuales nos ayudarán a tener un mejor entendimiento del efecto jurídico a nivel interno y externo de los tratados y posteriormente los particulares que se derivan de los tratados de doble tributación.

“El tratado internacional otorga derechos e impone obligaciones a las partes contratantes, preferentemente. Es una regla de conducta obligatoria para los Estados que la suscriben y ratifican. La teoría de la fuerza obligatoria de los pactos internacionales ha sido muy amplia y se ha orientado hacia los más variados criterios pero la esencia de ellos es la afirmación del carácter obligatorio de los tratados, cualquiera que sea el fundamento que los informa.”⁸

En este orden de ideas, debemos retomar que conforme al concepto de tratado del Doctor Arellano García, el cual se considera el más completo y acertado, en donde se establece que el mismo es una especie de acto jurídico y conforme a este tenor los efectos producidos serán los que de manera necesaria surgen de esta clase de hechos jurídicos en un sentido amplio, es decir, mediando un objeto lícito las partes celebrantes mediante un consentimiento válido producen de manera intencionada la creación, transmisión, modificación, extinción, renuncia etcétera, de derechos y obligaciones.

Es de mencionarse en esta concepción de acto al cual alude el Maestro Arellano García se sustenta en la teoría francesa, pues si entendiéramos a las concepciones alemana e italiana el tratado se clasificaría dentro del negocio jurídico.

⁸ SEPÚLVEDA, Cesar. Derecho Internacional. Editorial Porrúa. México 2002, Pág. 139

Ahora bien, si bien es cierto que los efectos de derecho se producen como consecuencia necesaria de la celebración del acto, también lo es la problemática principal sobre el cumplimiento de los tratados que radica en la exigibilidad coactiva conforme a las reglas de derecho internacional, pues ante la ausencia de un órgano superior que monopolice la fuerza como lo es el Estado en relación con el derecho interno, además de tratarse de un derecho cuyos sujetos son entes soberanos, ha derivado en la imperfección de las normas de derecho internacional que mientras son cumplidas voluntariamente producen sus efectos jurídicos en forma plena, pero cuando algún ente jurídicamente obligado se niega a acatar la norma que lo constriñe hipotéticamente se actualiza el problema mas importante de esta materia que es el cumplimiento forzoso de los tratados internacionales.⁹

Las teorías que tratan de explicar las relaciones entre el Derecho internacional y el Derecho interno pueden clasificarse en dos grandes grupos.

Es el turno de mencionar las teorías dualista, monista internacionalista y la teoría monista nacionalista, en las cuales se manifiesta el sentir de los países en relación al conflicto que pudiera suscitarse en caso de conflicto entre los ordenamientos internos y los ordenamientos internacionales cuando se regula determinada operación que inmiscuye a las leyes y a los sujetos de derecho del mismo. El Maestro Carlos Arellano García en su obra Derecho internacional Público nos hace referencia a las diferentes definiciones:

“La Teoría Dualista fue expuesta en Alemania por Triepel y en Italia por Anzilotti. En tal teoría se sostiene la existencia de dos órdenes jurídicos distintos: el orden jurídico internacional y el orden jurídico interno.

Los órdenes jurídicos internacional e interno tiene diferencias, a saber:

- a) Diferentes fuentes. En el Derecho interno la principal fuente es la ley, la cual es producto de la voluntad unilateral de un legislador. En el Derecho

⁹ KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. Pag. 408-415 y Teoría Pura del Derecho Pag. 323-345.

Internacional, hoy por hoy, no hay un legislador internacional capaz de crear normas jurídicas de manera unilateral, para someter a esa ley a los Estados que conforman la comunidad internacional. En el Derecho Internacional la principal fuente está constituida por los tratados internacionales, que son producto de la voluntad conjunta de los Estados que los celebran y que dan su consentimiento con las normas que esos tratados contienen.

- b) Diferentes sujetos. En el Derecho interno las normas jurídicas tienen como sujetos destinatarios de ellas a los gobernados y también a los gobernantes pero, no a todo el Estado nacional. En el Derecho Internacional las normas jurídicas tienen como sujetos de ellas principalmente a los Estados, considerados éstos en su integridad, aunque es frecuente que también haya normas internacionales que tienen aplicabilidad para gobernantes y gobernados de los Estados partes en el tratado internacional.
- c) Diferente poder de coacción, En el Derecho interno existen tribunales ante los cuales pueden ser llevados obligatoriamente los sujetos los sujetos que incurren en incumplimiento de los deberes a su cargo, derivados de las normas jurídicas internas. En el Derecho Internacional existe la Corte Internacional de Justicia que es un tribunal que puede dirimir las controversias entre los Estados pero, carece de fuerza compulsiva para llevar a juicio a un Estado que fuera demandado, se requiere que los Estados partes en el juicio internacional acepten la jurisdicción de la Corte. Igualmente, no existen en el Derecho Internacional y sí existen en el Derecho interno los órganos ejecutivos con facultades para impeler al cumplimiento forzado de la conducta debida.
- d) Diferentes ámbitos territoriales de aplicación. La norma jurídica interna está destinada, en principio, a tener una aplicación limitada al territorio del Estado para el cual fue hecha. Es la verdad que pueda tener una aplicación extraterritorial en el territorio de Estado diferente pero requerirá la norma conflictual internacional o interna que le dé esa aplicabilidad

extraterritorial. En cambio, la norma jurídica internacional ha sido hecha para regir en la comunidad internacional sin limitarse al territorio de un solo Estado.

De acuerdo con la teoría dualista cada norma, la interna y la internacional, rige en su correspondiente ámbito. La interna en el ámbito interno y la internacional en el ámbito internacional. El legislador interno no tendrá la pretensión de emitir leyes que tengan validez como normas jurídicas internacionales. A su vez, los tratados internacionales y no las relaciones internas, Para que tengan validez en lo interno los tratados internacionales requerirán de normas internas que le den aplicabilidad interna”¹⁰

Teoría Monista Internacionalista “ en el monismo se asevera la existencia de un solo orden jurídico en el cual las normas jurídicas que lo integran pueden ser internas o internacionales. Si hay oposición entre lo dispuesto por la norma jurídica internacional y lo establecido por la norma jurídica interna ha de prevalecer una u otra. En el monismo internacionalista tiene primacía la norma jurídica internacional en el caso de oposición entre la norma jurídica interna u la norma jurídica internacional. En el monismo nacionalista tiene preeminencia la norma jurídica interna frente a la norma jurídica internacional.”

Para finalizar citaremos a la teoría Monista Nacionalista “ Conforme a los datos que nos proporciona Charles Russeau, son representantes en Alemania de la doctrina monista nacionalista: Zorn, Kaufmann, Wenzel; en Francia la representa el profesor Desencierre-Ferrandiere.

En la tesis monista nacionalista, en el supuesto de conflicto entre la norma internacional y la norma interna, prevalece la interna. Esta teoría es negativa la supremacía del Derecho Internacional y fortalece la fragmentación de la

¹⁰ ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Publico. Editorial Porrúa, México 1999 Págs., 85 y 86

comunidad internacional en Estados poderosos que pueden darse en lujo de desacatar, velada o abiertamente, sus compromisos internacionales.

Se argumenta en esta tesis que no existe una autoridad supraestatal capaz de coaccionar al Estado infractor de la norma internacional para que cumpla forzosamente la conducta debidamente por lo que el Estado se ha autolimitado al contraer el compromiso y cuando deja de cumplir la obligación a su cargo, simplemente recupera sus potestades soberanas y deja de auto-limitarse.

El Estado infractor de la norma internacional, arguye a su favor, que la legislación interna no le permite acatar lo dispuesto en la norma internacional y más aún, que la norma interna le da preeminencia al derecho interno sobre el derecho internacional.¹¹

Los anteriores conceptos de las diferentes teorías se consideró importante el hacer referencia de las mismas por el impacto que tiene a nivel internacional de los tratados, esto es, es importante conocer las diferentes posiciones que los Países tienen en relación a los ordenamiento jurídicos internos e internacionales.

No podemos dejar de mencionar lo establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados en su artículo 46 que al respecto señala:

“Artículo 46.

“Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados.

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

¹¹ ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Público. Editorial Porrúa, México 1999 Págs., 96 a la 99.

"2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en materia conforme a la práctica usual y de buena fe."

No hay duda de que, la postura de este dispositivo es dualista, hay un Derecho Internacional y hay un Derecho interno. Al Derecho interno se le permite por la norma internacional, el artículo 46 transcrito, una proyección internacional, condicionado a los requisitos que fija la norma internacional.¹²

En otro orden de ideas debemos establecer los efectos particulares de los tratados en específico de aquellos cuyo contenido se refiere a la doble tributación lo cual se hará de una manera escueta, toda vez que será en los capítulos siguientes donde se hará referencia de manera más completa y explícita.

Sobre el particular, resulta muy claro el hecho de que los tratados y las convenciones para evitar la doble imposición entre diversas naciones, tiene como objeto primordial evitar una misma operación o que un mismo sujeto se vea gravado en dos o mas ocasiones por una misma fuente de riqueza por varias razones tales como su ciudadanía o residencia. No obstante lo anterior, existen otros argumentos los cuales justifican la existencia de este tipo de convenios. Tal es el caso de la evasión en materia fiscal, el incremento en el numero de operaciones internacionales que se llevan a cabo, así como la existencia de diversas tasas impositivas a nivel internacional.

¹² ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Publico. Editorial Porrúa, México 1999. Pág., 108

4.-Definición de las Contribuciones

En este apartado, citaremos la definición dada por nuestra Constitución, así como el concepto de lo que el Diccionario Jurídico Mexicano da de lo que se entiende por contribución.

Contribución según el Diccionario Jurídico Mexicano, es el ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir los gastos públicos.¹³

La palabra contribución en nuestro derecho positivo alude en voz del Maestro Francisco de la Garza, es el género: esto es tributo. Pero se usa también para llamar a una especie que sería una contribución especial como lo son las contribuciones de mejora.

Nuestra Constitución en su artículo 31 fracción cuarta, nos refiere de contribuciones de tal manera que engloba –nos dice el Maestro Francisco de la Garza- sus tres especies que son: los impuestos, derechos y contribuciones especiales, lo cual evidencia la confusión que al respecto existe por parte de las disposiciones fiscales vigentes al referirse a este tema. La clasificación de las Contribuciones son: Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Cabe mencionar que en el artículo antes citado establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para que satisfagan las necesidades públicas o sociales a su cargo.

¹³ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. U.N.A.M. 1992 Pág. 727, Vol. 1º.

Ella es la obligación general en materia contributiva, la obligación de cubrir un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los causantes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

5.- Impuestos

En este espacio se darán a conocer los diferentes conceptos que los estudiosos del tema dan, así como lo establecido por nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º.

"Eheberg define que los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

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

Según Francisco Nitti, el impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.

Vitti de Marco establece que el impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionar los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.

De acuerdo con Leroy Balieu el impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa o disimulada que el poder publico exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos de gobierno." ¹⁴

¹⁴ FLORES, Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa 1989, Pág 35 y 36

Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno para costear los gastos realizados en los intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados definición dada por Seligman.

Tal y como lo menciona el Maestro Gregorio Sánchez León, un concepto de impuesto en nuestro Derecho Positivo Mexicano, debe ajustarse más a los lineamientos constitucionales y jurisprudenciales, esto es, entender al impuesto como prestación consistente en dinero o en especie que se destina a cubrir los gastos públicos, debiendo el mismo ser proporcional y equitativo y fijado por el Estado.¹⁵

Siguiendo al Maestro Mayolo Sánchez, el impuesto es un acto de autoridad, de soberanía por parte del Estado, esto es, derivado del ejercicio del poder público que debe acatarse aún en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos, sin que ello signifique necesariamente que el ciudadano reciba a cambio algo en forma directa e inmediata, aunque si de manera general se beneficia de los servicios públicos que presta el gobierno como resultado de la propia recaudación.¹⁶

Impuesto (del latín *Impositus*, tributo, carga) El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre dinero) a favor del Estado y de las Entidades autoridades jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria” comentario de Gerardo Gil Valdivia.¹⁷

El Maestro Sergio Francisco Flores de la Garza nos dice que impuesto según Antonio Berliri es “la obligación de dar o hacer coactivamente impuesta por

¹⁵ SÁNCHEZ León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Cárdenas, México 1986, Pág. 163-178

¹⁶ SÁNCHEZ Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*. Editorial Cárdenas, México 1988, Pág. 192

¹⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. U.N.A.M. 1992 Págs. 1638 y 1639, Vol. 4º.

mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.¹⁸

A . D. Gianni: Impuesto es la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada en los casos en la medida y el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.¹⁹

Conforme al Maestro Flores Zavala, el impuesto es como lo dice citando a Mill, es un sacrificio ya que desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que realiza al pagarlo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, medible por la disminución de sus rentas o su patrimonio que sufre al pagar el impuesto y el Estado al establecer el impuesto, es decir, al distribuir entre los individuos las cargas públicas, deberá tomar en cuenta esta situación para que ese sacrificio sea el menor posible; podríamos llamar a esta cuestión el aspecto subjetivo del impuesto; pero consideramos también que es la esencia misma del Estado el derecho para exigir de sus miembros las aportaciones necesarias para cubrir los gastos que demandan su actividad, por lo que debe estimarse exacta la definición del Código Fiscal de la Federación que considera al impuesto desde el punto de vista objetivo, es decir, desde el punto de vista del derecho del Estado para exigirlo.²⁰

No podemos pasar por alto la definición que nuestro Código Fiscal de la Federación da de los impuestos:

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1992, Pág. 372.

¹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1992, Pág. 372.

²⁰ FLORES, Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa 1989, Pág 52.

“Artículo 2 fracción I

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

6.- Tributación y Doble Tributación

Es pertinente desarrollar en este apartado lo concerniente a las relaciones que se suscitan entre los conceptos de tributación y el de doble tributación.

En este sentido nos encontramos con las diversas definiciones que sobre la doble tributación ha establecido la doctrina nacional y extranjera, al respecto el Maestro Hugo B. Margain nos dice:

“Se presenta la doble imposición internacional cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente.”

De la definición anterior podemos desprender los siguientes elementos:

- a) Dos sujetos de derecho internacional y por ende soberanos con un sistema jurídico propio y definido.
- b) Una hipótesis normativa en cada uno de los sistemas jurídicos citados que contempla el gravamen impositivo sobre el ingreso de alguna persona específica.
- c) Una situación de hecho donde el contribuyente percibe el ingreso referido en la norma y
- d) Una concurrencia de normas que se aplican sobre la situación de hecho referida y que implican un doble pago de tributo por la misma causa a dos sujetos de derecho internacional distintos.

Por su parte el tratadista Bhuler al referirse al mismo concepto de doble tributación señala: “Surge la doble imposición en sentido amplio cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo.”

Sobre esta definición cabe abundar que introduce dos elementos los cuales habían pasado por alto en concepto anterior, siendo el primero de ellos la imposición del mismo o semejante impuesto, lo que permite agrupar dentro de su concepto a aquellos casos en que la regulación de los países difiera en la denominación del impuesto pero no en la esencia del mismo y en consecuencia por un proceso comparativo permita establecer la existencia de la doble tributación.

Por otra parte y como un segundo elemento, este autor delimita en el tiempo la doble tributación ya que las normas que concurren al supuesto de hecho también concurren en el tiempo pues en caso contrario no se daña la figura de estudio.

Con el concepto anterior coincide definición de la doble tributación dada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico quien con escasas adaptaciones la ha establecido de la siguiente forma:

“El resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o varios Estados a un mismo contribuyente y en un mismo periodo de tiempo.”²¹

De manera sistemática el Maestro Eduardo Abril presentó en su ponencia en la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado estableciendo los elementos de la doble imposición de la siguiente forma.

- a) “La incidencia de dos o más soberanías fiscales.- Es decir, la afectación impositiva por parte de dos o más Estados, lo que se traduce en la posibilidad de doble o múltiple imposición.
- b) Identidad o similitud de impuestos.- Dicho en otras palabras, si se trata de un impuesto al valor agregado y uno sobre la renta, no existirá la doble

²¹ TRON, Manuel E. Los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición, Ars Iuris. Págs. 362 al 363.

- imposición; esto implica la necesidad de identificar la verdadera naturaleza de los impuestos relativos, para lo cual se requiere un análisis cuidadoso de los hechos imposables para cada uno de dichos impuestos;
- c) Identidad del sujeto o sujetos gravados.- Aún cuando a primera vista aparece como un elemento sencillo de definir, el problema puede presentarse a partir del reconocimiento por parte de uno de los Estados de personalidad jurídica para efectos fiscales de un ente determinado el cual, en el otro u otros Estados, no se le reconozca personalidad; en esta circunstancia habrá que analizar, detalladamente, cual es el patrimonio afectado para determinar si hay o no identidad en el sujeto gravado:
- d) Identidad de periodo impositivo.- Es decir los gravámenes deben de coincidir en cuanto al momento de la causación y el ejercicio del pago; este elemento no considerado en forma unánime por la doctrina como necesario para que exista doble imposición; y
- e) Acumulación de la carga tributaria.- Este último elemento tampoco es considerado por toda la doctrina como necesario para que exista la doble imposición.”²²

La problemática de la doble tributación así como otros problemas de tipo internacional que se derivan del tráfico internacional de México con otros países ha sido desde siempre motivo de constante preocupación de las autoridades de nuestro país, quienes han presentado la tendencia a incorporar en nuestra legislación diversas disposiciones originadas en otros países a realizar convenios y tratados sobre la materia e incluso adherirse a las organizaciones internacionales que realizar estudios en la materia, en especial la OCDE.²³

Un ejemplo claro de lo anterior lo constituye la adhesión al modelo de tratado de Doble Imposición elaborado por la OCDE en donde se establecieron los principios

²² TRON, Manuel E. Los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición, *Ars Iuris*. Págs. 364 y 365.

²³ ROZENTAL, Andrés. *La Política Exterior de México en la era de la Modernidad*. Fondo de Cultura Económica México 1993, Pág. 141 y siguientes.

generales que sobre la materia se sugería regularan las relaciones entre los países.

Es pertinente aclarar en este punto lo que se entiende por modelo de tratado de doble tributación que al efecto ha sido precisado por Bettinger en los siguientes términos:

"Los modelos de doble tributación son acuerdos fiscales entre los países desarrollados y en vías de serlo, producto de continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez un mismo ingreso." ²⁴

Estos modelos de tratados de doble tributación tienen como antecedente la Conferencia Financiera de Bruselas de 1920 sobre la doble tributación que dio como consecuencia la creación en 1921 de un Comité Financiero dependiente de Naciones, encargado de analizar los aspectos económicos de la doble tributación internacional.

Dicho comité se integraba por miembros de siete funcionarios fiscales correspondientes a Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido y Suiza a los que en 1925 se les sumaron Alemania, Argentina, Japón, Polonia y Venezuela y en 1927 Estados Unidos de América.

El comité elaboró convenios bilaterales para Evitar la Doble Tributación principalmente en lo relativo a los impuestos directos como la renta y la propiedad; otro Convenio Sobre Tributación Sobre Derechos Sucesorios; Sobre Asistencia Administrativa en cuestiones fiscales, y finalmente un Convenio Sobre Asistencia Judicial en Recaudación de Impuestos.

En 1929 la Sociedad de Naciones creó el Comité Fiscal Permanente, dedicado a formular normas para la imputación de ingresos comerciales que operaban en

²⁴ BETTINGER Barrios, Herbert. Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación. Ediciones fiscales Isef. México 1996. Pág. 31.

varios países, las cuales quedaron plasmadas en el Proyecto del Convenio para la Distribución de las Rentas de las Empresas entre los países involucrados en la tributación.

En 1940 se reunió en México la Conferencia Tributaria Regional y posteriormente en 1943 se realizó la segunda en nuestro país, aprobándose un Convenio Modelo para Evitar la Doble Tributación Sobre la Renta; un Modelo de Convenio Sobre la Doble Tributación en Sucesiones y un Modelo de Convenio para el Establecimiento de una Ayuda Recíproca en Materia de Aplicación y Cobranza de los Impuestos Directos.

En 1946 el Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas, formó una Comisión Fiscal que en 1954 desapareció, quedando la función de estudio de la doble tributación en la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE).

En 1955 la OCEE realizó su primera recomendación sobre la doble tributación que se tradujo en el establecimiento del Comité Fiscal de dicha Organización en 1956, posteriormente en 1961 se convirtió en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En 1963 la OCDE encargó a su Comité Fiscal la elaboración de un proyecto que estableciera lineamientos uniformes para resolver los problemas de doble tributación en materia de patrimonios y herencias, mismo que se dio a conocer en 1966.

A nivel regional, en 1976 la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) aprobó criterios para evitar la doble tributación entre sus países miembros y de estos con países pertenecientes a otras regiones. Por su parte la Comisión del Acuerdo de Cartagena de 1971, estableció una Convención Modelo para Evitar la Doble Tributación entre los países del Grupo Andino.

Actualmente y como resultado de toda la experiencia anterior se utilizan como base de los convenios para evitar la doble tributación el Convenio de las Naciones Unidas de 1980 y principalmente el de la OCDE de 1977, modelo que ha sido sujeto de constante actualización y revisión siendo la última de éstas en 1992.²⁵

En nuestro Derecho Positivo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido en diversas ejecutorias lo que debe entenderse por doble tributación, así como la relación que este concepto tiene con los principios establecidos en nuestra Constitución, en específico sobre la proporcionalidad y equidad que conforme a nuestro marco jurídico vigente debe tener toda contribución, lo que ha quedado debidamente precisado en las tesis que a continuación se citan.

DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL

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

SÉPTIMA EPOCA

A. R. 6168/63 Alfonso Córdoba Mendoza y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría 18 de votos.

A. R. 8481/50 Hoffman Pinther and Bosworth, S. A. Y y otro. 17 de junio de 1975. Mayoría de 14 votos.

²⁵ BETTINGER Barrios, Herbert. Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación. Ediciones fiscales Isef. México 1996. Pág. 31 a la 33.

A. R. 1597/65 Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos.

A. R. 402/76 J. De Jesús Castellanos Castellanos. 3 de enero de 1978. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 5322/50 Siderúrgica de Monterrey, S.A. 6 de marzo de 1984. Unanimidad de 18 votos.

Pleno, Tesis P/J 23/88 Gaceta número 8-9, Pág. 5. Semanario Judicial de la Federación, tomo I, Primera parte-1. Pág. 139

DOBLE TRIBUTACIÓN. PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD.

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

OCTAVA EPOCA:

A. R. 1597/65 Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos.

A. R. 1300/75 Automotores Roma, S. A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de 16 votos.

A. R. 402/76 J. De Jesús Castellanos Castellanos. 3 de enero de 1978. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 5322/50 Siderúrgica de Monterrey, S.A. 6 de marzo de 1984. Unanimidad de 18 votos.

A. R. 7734/83 Micaela Gutiérrez Vda. De Muñoz. 12 de julio de 1988. Unanimidad de 17 votos.

Pleno, Tesis P/J 24/88 Gaceta número 8-9, Pág. 6. Semanario Judicial de la Federación, tomo II, Primera parte-1. Pág. 133.

CAPITULO II FUNDAMENTO JURÍDICO GENERAL

Procederemos en este apartado a establecer el marco normativo general que regula a la figura de estudio siguiendo para tal efecto la jerarquía de nuestro sistema jurídico mexicano conforme a lo expresado por el Doctor Eduardo García Maynez y haciendo especial referencia en que todos los ordenamientos a comentar pertenecen exclusivamente al fuero federal.

Sobre este último punto cabe comentar que según la teoría del Maestro Ulises Schmill Ordóñez al referirse a las diversas normas que se establecen en nuestra constitución política, refiere la existencia de tres distintos fueros, siendo el primero de ellos el local en donde se atribuyen las competencias que corresponden a los Estados; el segundo el federal que determina las áreas de atribución federal y un tercero que denomina unitario y que se refiere a aquellas normas que obligan indistintamente a las autoridades locales y federales, tal como es el caso del artículo 133 constitucional siendo éste piedra angular del derecho de los tratados.

Una vez expuesto lo anterior, procederemos al comentario y análisis de los diversos ordenamientos normativos directamente aplicables, principalmente nuestra Constitución Política, Ley sobre Celebración de Tratados, Convención sobre el Derecho de los Tratados, Código Fiscal de la Federación, y por último Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Este ordenamiento como norma suprema de todo el sistema jurídico mexicano establece las bases sobre las cuales deben regularse cada una de las materias y

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Este ordenamiento como norma suprema de todo el sistema jurídico mexicano establece las bases sobre las cuales deben regularse cada una de las materias y áreas de aplicación del derecho, determinando los límites de acción del poder público, así como los derechos mínimos que se le deben respetar al gobernado, siendo aplicables para el objeto de la presente tesis, primero aquellas normas que regulan la materia de las contribuciones a cargo de los particulares y en segundo término las disposiciones relativas a la celebración de tratados y su obligatoriedad dentro del propio sistema jurídico.

En este orden de ideas nos encontramos con el artículo 31 fracción IV de la Constitución que a la letra establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Al referirse a este artículo el Maestro Francisco José de Andrea Sánchez se desprenden seis elementos que son:

En primer término establece la obligación a cargo de todo mexicano de contribuir a los gastos públicos, haciendo la anotación el tratadista en cuestión que existe la duda si de esta disposición se excluye de las cargas tributarias a los extranjeros, a mayor razón dado que la misma se encuentra incluida precisamente en el capítulo dos de nuestra Carta Magna que se denomina de los mexicanos.

Esta cuestión lo resuelve diciendo lo siguiente: "No obstante los comentarios

fijen impuestos a cargo de los extranjeros, se ha considerado que corresponde a la legislación ordinaria establecer dichos impuestos. Así, quedan sujetos a pagar impuestos quienes se encuadren como sujetos pasivos en los supuestos establecidos por los textos legislativos ordinarios”.²⁶

Por nuestra parte consideramos que el criterio del Maestro Andrea Sánchez para establecer la obligación tributaria de los extranjeros es sumamente débil, dado que de ser válido su argumento todas las obligaciones del artículo 31 tales como la educación primaria y militar obligatoria, la instrucción cívica y la obligación de alistarse y servir en la guardia nacional, igualmente serían extensivas a los extranjeros por la ley ordinaria, en virtud de no estar expresamente prohibido, lo cual a todas luces es inconsistente.

En este orden de ideas, creemos que la verdadera solución sobre la obligación tributaria de los extranjeros se encuentra en una interpretación sistemática de la Constitución, principalmente de la aplicación conjunta del artículo 26 y del 31 fracción IV constitucionales, dado que el primero otorga la facultad al Estado de organizar el desarrollo nacional mediante normas que impriman solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía; Lo que sólo será posible mediante la aplicación de las cargas tributarias a todos los sujetos actores de la economía sin distinción de nacionalidad. Aspecto que adquiere relevancia para nuestro tema de estudio dado que los tratados de doble tributación no limitan su aplicación a los mexicanos, sino que abarcan a todos aquellos sujetos sin distinción de nacionalidad que realicen los supuestos normativos de causación de las diversas contribuciones.

Como segundo aspecto, el Maestro Andrea Sánchez establece que los entes habilitados para recibir los impuestos son: la federación, las entidades federativas y los municipios.

²⁶ RABASA, Emilio O. Y CABALLERO Gloria, *Mexicano: ésta es tu constitución*, Editorial Miguel Angel Porrúa y la LVI Legislatura, México 1995, Pág. 146.

Sobre el particular es conducente comentar que no sólo estos entes son los destinatarios de las contribuciones dado que dentro de las mismas se incluyen las aportaciones de seguridad social, las cuales son recaudadas de manera independiente por organismos autónomos tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social, que si bien es cierto es un organismo público federal, también lo es que por disposición de la ley no está incluido dentro de la organización de la Administración Pública Federal Centralizada.

El tercer elemento que desprende el tratadista de dicha fracción, consiste en que la entidad o municipio que puede fijar gravámenes es aquel en el que resida el contribuyente, lo cual al decir del mismo Andrea Sánchez, es inexacto en razón de que las entidades en muchas ocasiones crean impuestos indirectos los cuales se aplican a los sujetos que no necesariamente residen en sus jurisdicciones, como es el caso de los impuestos al consumo de bienes o servicios.

Un cuarto elemento se encuentra en la afirmación que los impuestos deben ser establecidos a través de una ley, es decir, estrictamente vinculados al principio de legalidad, contenidos en una norma general, abstracta e impersonal proveniente del órgano público al cual la ley le faculte expresamente para la expedición de leyes.

Sobre el particular la Suprema Corte de Justicia ha establecido los elementos esenciales que debe contener la ley que establezca un impuesto en la tesis jurisprudencial que a continuación se cita:

IMPUESTO, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del

Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser, el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así mismo no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades extractoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y sujeto pasivo de la relación tributaria pueda conocer en todo momento la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, del Estado o municipio en que resida.

SÉPTIMA EPOCA

A. R. 5332/75 Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 16 votos.

A. R. 5464/75 Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 5888/75 Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 331/76 María de los Angeles Prendes de Vera 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A. R. 1008/76 Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Pleno, Tesis 80, Apéndice 1988, primera parte Pág. 146.

Continuando en este mismo punto, Andrea Sánchez comenta dos casos de excepción al principio de legalidad siendo el primero de ellos la suspensión de garantías contemplada en el artículo 29 constitucional durante un estado de emergencia y la segunda la facultad que se concede al Ejecutivo en el artículo 131

de la misma Carta Magna para aumentar, disminuir o suprimir las tarifas de importación y exportación establecidas por el Congreso y también para establecer otras.

Un quinto aspecto lo constituye el principio que los impuestos son creados con el fin de contribuir a los gastos públicos, concepto que ha sido interpretado por la Corte como todo gasto hecho por el Estado –Sea o no realizado durante un acto de gobierno—para dar satisfacción a las necesidades comunitarias.

Por último se desprende de la fracción en cuestión, que los impuestos serán equitativos y proporcionales, lo que ha traído grandes controversias con la idea de la progresividad de los impuestos, principio fundamental de la tributación contemporánea que ha sustituido al principio del beneficio que implicaba la utilidad o provecho que el sujeto pasivo obtenía del Estado como contraprestación, manifestando el Maestro Andrea Sánchez que debe predominar el principio de progresividad.

En nuestra opinión, la idea del tratadista es errónea pero explicable porque limita el contenido de la fracción en cuestión a los impuestos siendo que el texto constitucional no señala expresamente este concepto sino que refiere a la contribución de los gastos públicos y dentro del concepto contribución se encuadra no solo los impuestos sino también los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.

De lo anterior cabe concluir, que si bien es cierto el principio de progresividad es aplicable a aquellos impuestos que graven el ingreso, también lo es que en materia de derechos impera el principio de beneficio y en otros, tales como el impuesto sobre el consumo (vg I.V.A.) el principio es la necesidad de producto, y en otros simplemente se establece la igualdad de todos los causantes sin distinción alguna entre los mismos.

Es importante hacer notar el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el artículo 31 fracción IV la cual citaremos a continuación:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiéndose aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionada. La equidad tributaria significa, en consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto deben

guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

SÉPTIMA EPOCA

A. R. 5554/83. Compañía Cerillera La Cantral, S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos.

A. R. 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos.

A. R. 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 16 votos.

A. R. 5413/83 Fábrica de Loza El Anfora, S. A. 10 DE OCTUBRE DE 1984. Mayoría de 15 votos.

A. R. 441/83 Cerillos y Fósforos La Imperial, S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de 14 votos.

Pleno, Tesis 162, Apéndice 1988, primera parte Pág. 275.

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

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

Esta disposición parte de la filosofía liberal que otorga la soberanía al pueblo y en este sentido, es éste a través de sus directos representantes, es decir, los diputados, quien decide en su origen en el monto y origen de las contribuciones a pagar por el mismo para el sostenimiento de los gastos comunes cuya administración corresponde al Estado a través de los órganos de gobierno, lo que al decir del Maestro Emilio O. Rabasa "un signo inequívoco de la democracia es que el pueblo sepa y apruebe tanto los ingresos que van a sostener al gobierno y a las obras y servicios públicos, como la forma ordenada y clara en que se efectuará el gasto público. Por eso es la facultad exclusiva de la representación

más auténticamente popular, la Cámara de Diputados, aprobar la cuenta pública".²⁷

Al decir del Doctor Ignacio Burgoa Orihuela "El ejercicio de esta facultad revela que en el ambiente estrictamente constitucional, el Ejecutivo Federal no es un órgano hegemónico que puede disponer a su arbitrio de la economía nacional en sus diferentes aspectos y aplicaciones, sino que su conducta esta sometida a las dos importantes funciones que hemos mencionado"²⁸ y que son la de controlar la actividad del Presidente de la República y de sus Secretarios de Despacho esto es, la Cámara de Diputados ejerce la llamada facultad de control político-económica.

Ahora bien, por su parte el artículo 76 fracción I constitucional refiriéndose a las facultades exclusivas del Senado, como parte del Congreso de la Unión, órgano legislativo federal que a la letra establece:

Artículo 76.- Son facultades exclusivas del Senado:

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

La facultad de aprobar los tratados internacionales por parte del Senado, fue establecida como facultad exclusiva desde el proyecto original de la Constitución aprobada en 1917, misma que se vio ampliada en la reforma del 6 de diciembre de 1977 en la cual se adicionó a la facultad anterior la función de ser copartícipes en materia política exterior con el Ejecutivo Federal.²⁹

²⁷ RABASA, Emilio O. Y CABALLERO Gloria, Mexicano: ésta es tu constitución, Editorial Miguel Ángel Porrúa y la LVI Legislatura, México 1995, Pág. 219.

²⁸ BURGOA Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., Décima Edición 1996, Pág. 690

²⁹ RABASA, Emilio O. Y CABALLERO Gloria, Mexicano: ésta es tu constitución, Editorial Miguel Ángel Porrúa y la LVI Legislatura, México 1995, Pág. 316

Esta facultad tiene su fundamento en el origen del Senado mismo, en relación con la conformación del Estado Federal, en donde se considera que la nueva federación surgía de la fusión de diversos estados preexistentes que delegaban su soberanía en el nuevo ente conservando autonomía en su régimen interno, pero que se encontraban representados dentro del órgano legislativo del Senado de la República, y por tanto, asuntos que por su especial naturaleza, como lo es la celebración de tratados, afectaban a la federación como un todo, debían ser aprobados por los Estados integrantes de la misma a través de sus directos representantes.

Sin embargo, esta posición ha sido fuertemente debatida en la actualidad, dado que se considera que los Senadores son representantes del pueblo, quien los elige directamente a través del sufragio en cada elección, por lo que en nuestra opinión, no existe justificación para mantener esta facultad de aprobación de los tratados reservada a los Senadores, sino que debería ser extensiva a todo el Congreso de la Unión.

En relación directa con el artículo comentado anteriormente, nos encontramos con que dentro de las facultades del Poder Ejecutivo Federal se encuentra la facultad de celebrar tratados internacionales, específicamente en el artículo 89 fracción X, disposición que a la letra dispone:

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

X. Dirigir las negociaciones diplomáticas y celebrar tratados con las potencias extranjeras, sometiéndolos a la ratificación del Congreso Federal;

De la fracción transcrita otorga al Ejecutivo Federal, se pueden hacer las siguientes consideraciones:

- a) Otorgar al Presidente de la República la dirección de la política exterior.

- b) Los tratados que se celebren deben de someterse a la aprobación del Senado y no del Congreso Federal como señala la fracción, dado que como se comentó en líneas anteriores, es facultad exclusiva del Senado esta aprobación.
- c) Se establece para el Ejecutivo Federal la obligación de conducir la política exterior de conformidad con los siguientes principios generales:
- La autodeterminación de los pueblos,
 - La no intervención,
 - La solución pacífica de controversias,
 - La proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones Internacionales,
 - La igualdad jurídica de los Estados,
 - La cooperación internacional para el desarrollo, y
 - La lucha por la paz y seguridad internacionales.

Finalmente el artículo 133 al establecer de manera expresa la jerarquía normativa imperante dentro de todo el sistema jurídico nacional a la letra establece:

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

De la disposición anterior y siguiendo al Maestro Alonso Gómez Robledo Verduzco podemos establecer las siguientes consideraciones:

- a) Se establece la cláusula de supremacía federal, que desde nuestro punto de vista, es más bien la supremacía de la Constitución, dado que si bien es cierto que menciona a las leyes del Congreso y a los tratados

internacionales como ley suprema de toda la Unión, también lo es que sólo serán considerados de esta forma si no contravienen a la constitución, ya que en caso de conflicto, siempre imperará ésta última sobre aquellos.

- b) Sobre el particular se observa que nuestra Constitución se adhiere a las teorías, al considerar que la aplicación de los tratados está condicionada al orden interno del sistema jurídico y que inclusive pudiese llegar a ser anulado en el caso de contravenir a la norma suprema a través del juicio de amparo, es decir, esta declaración provendría del Poder Judicial Federal único órgano facultado para decretar dicha inconstitucionalidad, lo que crea inseguridad de las obligaciones contraídas a nivel internacional.

2.- Ley Sobre la Celebración de Tratados

Con fecha 2 de enero de 1992, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley sobre la celebración de los tratados, en la cual se establecieron los lineamientos a los cuales debe ajustarse el Presidente de la República al momento de celebrar algún acuerdo internacional con algún otro sujeto de derecho internacional público.

Sobre el particular es interesante comentar el problema que se deriva de la ley en cuestión, misma que tuvo su origen en el Congreso de la Unión como órgano legislativo federal, siendo el procedimiento legislativo que al efecto marca la Constitución. Sin embargo, del contenido de la ley se observa claramente que se reguló una facultad expresa del Ejecutivo Federal que se ejercita conjuntamente y con aprobación exclusiva del Senado y no de todo el congreso, por lo que aparentemente es dudosa la facultad de este último para establecer normas reglamentarias a estas facultades y a mayor razón que dentro de las facultades y competencias del Congreso general no está comprendiendo la regulación de los tratados internacionales.

Por otra parte, cabe hacer notar que esta misma ley incurre en una innecesaria duplicidad de disposiciones aplicables sobre una misma materia, toda vez que México se adhirió a la Convención de Viena sobre la Celebración de Tratados suscrita por el Ejecutivo Federal y ratificada por el Senado de la República, por lo que conforme al artículo 133 constitucional es asimilada a nuestro derecho interno y pasa a ser ley suprema de la Unión en todo lo que no convenga a la Constitución Política y por tanto la creación de una ley que en muchos de sus artículos duplica a esta Convención era totalmente innecesaria.

El artículo 1º de esta ley establece el objeto de la misma al decir:

"ARTÍCULO 1º .- La presente Ley tiene por objeto regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrían ser celebrados entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales."³⁰

Cabe comentar sobre el particular lo relativo a los acuerdos interinstitucionales, en razón que conforme a nuestro derecho vigente, las dependencias de la administración pública centralizada carecen de personalidad jurídica propia, por lo que es jurídicamente inconsistente que se indique que estas dependencias pueden realizar actos jurídicos por cuenta propia como serían los acuerdos interinstitucionales a los que se refiere el artículo en mención, mismos que en todo caso deberán ser celebrados por el Ejecutivo Federal único ente capaz de celebrar válidamente actos jurídicos a nombre del Estado mexicano.

Por otra parte el artículo 2º de la ley de celebración de tratados en cuestión establece las definiciones legales de diversos conceptos propios de la materia, mismos que a continuación se citan:

I.- "Tratado": es el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

³⁰ SEARA Vázquez, Modesto, Derecho Internacional Público, Editorial Porrúa, México 2003. Págs. 819 a la 821.

De conformidad 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 ser la Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en términos del artículo 133 de la propia Constitución.

II. "Acuerdo": el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que se derive o no de un tratado previamente aprobado.

El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberán circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno no mencionados que los suscriben.

III. "Firma ad referéndum": el acto mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar que su consentimiento en obligarse por un tratado requiere, para ser considerado como definitivo, de su posterior ratificación.

IV. "Aprobación". El acto por el cual el Senado aprueba los tratados que celebra el Presidente de la República.

V. "Ratificación", "Adhesión" o "Aceptación": acto por el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

VI. "Plenos Poderes" : el documento por el cual se designa una o varias personas para representar a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de tratados.

VII. "Reserva": la declaración formulada al firmar, ratificar, aceptar o adherirse a un tratado, con el objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a los Estados Unidos Mexicanos.

VIII. "Organización Internacional": la persona jurídica creada de conformidad con el derecho internacional público.

En lo que toca a los sujetos sobre los cuales recaerá la representación del Estado en la celebración de los diversos acuerdos y tratados internacionales, la misma en principio recae en el titular del Poder Ejecutivo, es decir en el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, esta facultad es delegable dado que conforme al artículo 3º de la ley de análisis, este funcionario tiene la facultad de otorgar poderes de representación a otros sujetos, y estos dotados por dicho acto la representación correspondiente estarán facultados para la suscripción de los acuerdos internacionales con las restricciones que en el mismo documento se establezcan.

Por otra parte, el artículo 4º de la ley en cuestión, establece el procedimiento a través del cual se realiza la aprobación de los tratados por la Cámara de Senadores, como sigue:

ARTICULO 4º .- Los tratados que se sometan al Senado para los efectos de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República.

Los tratados para ser obligatorios en el territorio nacional, deben ser publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

Sobre el particular, cabe mencionar que la obligatoriedad de los tratados se rige por el mismo sistema de vigencia de las leyes, precisado en los artículos 3º y 4º del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, preceptos que disponen que cualquier disposición de observancia general obliga y surte sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial que se amplía un día por cada cuarenta kilómetros de distancia para lugares distintos al de la publicación referida.

Lo anterior con excepción de aquellas disposiciones de observancia general que fijen expresamente el día de su entrada en vigor, a la que se tendrá que atender con tal que la publicación haya sido anterior.

En otro orden de ideas, el artículo 5º establece los principios normativos conforme a los cuales se expresa la voluntad del estado mexicano en la celebración de tratados al decir:

ARTICULO 5º.- La voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse por un tratado a manifestar a través, de intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de ratificación, adhesión o aceptación, mediante las cuales se notifique la aprobación por el Senado del tratado en cuestión.

Sobre el precepto transcrito puede comentarse que el mismo carece totalmente de la claridad, precisión y técnica para su debida interpretación y aplicación, dado que el artículo de referencia confunde tres preceptos diversos como lo son la voluntad, el consentimiento y la formalidad.

Lo anterior en razón de que como expusimos en el capítulo anterior y siguiendo al Maestro Arellano García, un tratado es especie del género acto jurídico cuyos principios claramente distinguen a la voluntad como expresión unilateral de la intención de una de las partes, con obligatoriedad en sí misma en términos de ley como es el caso de la policitación, del consentimiento como acuerdo de dos o más

voluntades que referido a un objeto integra los elementos de existencia del acto jurídico.

Mención aparte daremos a la forma en su especie de formalidad que definiríamos como aquellos requisitos que el acto jurídico debe cumplir para su validez, pero que no implican la ausencia de los elementos de existencia.

De lo anterior se infiere que cuando el artículo en cuestión se refiere a voluntad, en realidad debiera decir la expresión del consentimiento y las formas en que se expresa esta voluntad, no son más que requisitos de validez del acto, pudiéndose comentar que el listado que contiene este artículo es meramente enunciativo ya que de considerarse limitativo se pondría un absurdo freno a las formas de concentración de tratados con otros Estados, siendo el único requisito necesario la aprobación por parte del Senado de la República.

El artículo 6º precisa las atribuciones de la Secretaría de Relaciones Exteriores como dependencia coordinadora y responsable en la celebración de tratados estableciendo a la letra lo siguiente:

ARTICULO 6º .- La Secretaría de Relaciones Exteriores, sin afectar el ejercicio de las atribuciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, coordinar las acciones necesarias para la celebración de cualquier tratado y formular una opinión acerca de la procedencia de suscribirlo y, cuando haya sido suscrito, lo deberá inscribir en el registro correspondiente.

Sobre el particular, es de señalarse que la disposición citada nos da otro ejemplo de la duplicidad normativa que produjo el ordenamiento que se comenta, en virtud que el contenido del mismo se encontraba regulado con antelación por el artículo 28 fracción primera de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que otorga competencia a la misma Secretaría de Relaciones Exteriores para: "promover, propiciar y asegurar la coordinación de acciones en el exterior de las

dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; y sin afectar el ejercicio de las atribuciones que a cada una de ellas corresponda, conducir la política exterior, para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte”.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 7º dispone:

ARTICULO 7º.- Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo interinstitucional que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales la secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, inscribirlo en el Registro respectivo.

Sobre el particular debemos remitirnos al comentario hecho al artículo anterior así como la crítica que en este mismo capítulo hemos hecho a los denominados acuerdos interinstitucionales, mismo que inexplicablemente otorgan personalidad jurídica internacional a entes distintos al estado mexicano y sin embargo sujetos de su soberanía.

Por otra parte, los artículos 8º , 9º , 10º y 11º de la ley de referencia, establecen diversas disposiciones respecto de la celebración de tratados internacionales en donde se regula lo relativo a la solución de controversias, preceptos que a la letra dicen:

ARTICULO 8º .- Cualquier tratado o acuerdo interinstitucional que otorgan mecanismos internacionales para la solución de controversias legales que sean parte, por un lado la Federación, o personas físicas o morales mexicanas y, por el otro, gobiernos, personas físicas personas morales extranjeras u organizaciones internacionales, deben:

1. Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;
2. Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas: y
3. Garantizar la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad.

ARTICULO 9º . El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos no reconocerá cualquier resolución de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para la solución de controversias a que se refiere el artículo 8º. Cuando esté de por medio la seguridad del Estado, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación.

ARTICULO 10º . De conformidad con los tratados aplicables, el Presidente de la República nombrará, en los casos en que la Federación sea parte en los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a los que se refiere el artículo 8º a quienes participen como árbitros, comisionados o expertos en los órganos de decisión de dichos mecanismos.

ARTICULO 11º . Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a que se refiere el artículo 8º., tendrá eficacia y serán reconocidos en la República, y podrán utilizarse como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica, de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles y los tratados aplicables.

Sobre el particular, es de comentarse que los preceptos citados son innecesariamente incluidos en la ley de referencia, dado que la misma tiene pretensión de regular la celebración de tratados en forma general, y por tanto, no se justifica adentrarse en materias específicas de regulación, en razón que de ser

la intención del legislador precisar normas específicas, existen diversas materias que justificarían su inclusión en esta ley, incluso estableciendo capítulos completos de regulación.

En todo caso y dado que la materia de regulación tiene relevancia, la misma debe ser regulada en otros ordenamientos e incluso pudiéramos afirmar que se encuentra implícita en las disposiciones contenidas en el Código de Procedimientos Civiles en el libro cuarto, relativo a la cooperación procesal internacional y tomando en consideración que nuestro sistema jurídico se adhiere a las teorías internistas, los tratados internacionales que sobre la materia se celebran, tendrían que ser acordes con el resto del sistema, a mayor razón que la garantía de audiencia y el debido proceso son garantías consagradas en la Constitución contra la cual no puede celebrarse tratado alguno.

Ahora citaremos la opinión personal del Doctor Carlos Arellano García ha dado a la Ley sobre Celebración de los Tratados:

“En nuestra opinión, la ley que hemos transcrito es contraria a la Constitución mexicana y contiene disposiciones antagónicas a lo establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados por lo que, estimamos que es urgente su abrogación.

En la Ley sobre Celebración de Tratados, en el artículo 2º, fracción II, se define el llamado “Acuerdo Interinstitucional” como:

“el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que derive o no de un tratado previamente aprobado.

"El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben."

I Se contravienen los artículos 133, 76 fracción I y 89 fracción X de la Constitución.

II La ley de Celebración de Tratados vulnera el artículo 117 constitucional, ya que esta disposición constitucional, en la fracción I, claramente señala que los Estados de la República no pueden, en ningún caso, celebrar tratados con otro Estado ni con las potencias extranjeras.

III Hay conculcación del artículo 115 de la Constitución cuando se pretende que las dependencias u organismos descentralizados de la Administración Pública Municipal puedan contraer compromisos internacionales con el solo requisito de cambiarle el nombre a ese compromiso internacional y, en lugar de llamarle tratado, llamarle "acuerdo interinstitucional". En los términos del artículo 115 constitucional, el Municipio no es más que una forma de organización interna de cada Estado de la República."³¹

³¹ ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Público. Editorial Porrúa, México 1999. Págs., 702 y 703.

3.- Convención Sobre el Derecho de los Tratados

Esta Convención fue ratificada por México a través de sus representantes pertenecientes al poder Ejecutivo Federal y aprobada conforme a los procedimientos respectivos por el Senado de la República, momento a partir del cual pasó a formar parte del sistema jurídico mexicano positivo y en términos del artículo 133 constitucional se considera conjuntamente con la Constitución y las leyes federales que de ella emanan como norma suprema de la nación.

En su preámbulo la Convención estableció aquellos argumentos de justificación que doctrinalmente sustenta su creación, amparándose principalmente en criterios de derecho internacional y en general en los principios universales de convivencia de los pueblos, estableciendo a la letra lo siguiente:

“Los Estados Partes en la presente Convención,
Considerando la función fundamental de los tratados en la historia de las relaciones internacionales,

Reconociendo el carácter consensual de los tratados y de su importancia cada vez mayor como fuente de derecho internacional,

Advirtiendo que los principios de libre consentimiento y de la buena fe y de la norma *pacta sunt servanda* están universalmente reconocidos,

Afirmando la importancia de intensificar el proceso de codificación y de desarrollo progresivo del derecho internacional con carácter universal,

Convencidos de que la codificación y el desarrollo progresivo de las relativas a los tratados entre Estados y organizaciones internacionales entre organizaciones

internacionales son medios para fortalecer el orden jurídico en las relaciones internacionales y para servir los propósitos de las Naciones Unidas,

Teniendo presentes los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas, tales como los principios de la igualdad de derechos y de la libre determinación de los pueblos, de la igualdad soberana y de la independencia de todos los Estados, de la no injerencia en los asuntos internos de los Estados, de la prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza y del respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos y la efectividad de tales derechos y libertades.

Teniendo también presentes las disposiciones de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969,

Reconociendo la relación existente entre el derecho de los tratados entre los Estados y el derecho de los tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales,

Considerando la importancia de los tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones como medios eficaces de desarrollar las relaciones internacionales y de asegurar las condiciones para la cooperación pacífica entre las naciones, sean cuales fueren sus regímenes constitucionales y sociales,

Teniendo presentes las características particulares de los tratados en que sean partes organizaciones internacionales como sujetos de derecho internacional distintos de los Estados,

Advirtiendo que las organizaciones internacionales poseen la capacidad para celebrar tratados que es necesaria para el ejercicio de sus funciones y la realización de sus propósitos,

Reconociendo que la práctica de las organizaciones internacionales en lo que respecta a la celebración de tratados con los Estados o entre ellas debería estar conforme con sus instrumentos constitutivos,

Afirmando que nada de lo dispuesto en la presente Convención se interpretará de modo que afecte a las relaciones entre una organización internacional y sus miembros, que se rige por las reglas de esa organización,

Afirmando asimismo que las controversias relativas a los tratados, al igual que las demás controversias internacionales, deberían resolverse de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas, por medios específicos y según los principios de la justicia y del derecho internacional,

Afirmando asimismo que las normas de derecho internacional consuetudinario continuarán rigiendo las cuestiones no reguladas en las disposiciones de la presente Convención.”

El ámbito material de aplicación de la Convención que nos ocupa quedó establecido en el artículo primero que al efecto señala:

Artículo 1 Alcance de la presente Convención³²

La presente Convención se aplica:

1. a los tratados entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales, y
2. a los tratados entre organizaciones internacionales

³²ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Publico. Editorial Porrúa, Pág., 107

En suma podemos precisar que el objeto material de esta Convención consiste en la regulación de todos aquellos acuerdos de voluntades, independientemente la forma en que sean denominados, que celebren sujetos de derecho internacional.

Por otra parte, se establece y aclaran los términos empleados en el contenido de la convención precisando sus alcances y significados, lo que quedó consagrado en el artículo segundo que a continuación se anuncia:

"Artículo 2º Términos empleados,

Para efectos de la presente Convención:

- (i) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional regido por el derecho internacional y celebrado por escrito"
- (ii) entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales; o
- (iii) entre organizaciones internacionales, ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular,

Cabe mencionar que se omitió la posibilidad de celebración de tratados entre Estados, ya que si bien es cierto del inciso (i) pudiera desprenderse este supuesto, también lo es que el inciso subsiguiente se infiere que no era esta la intención.

- (i) se entiende por "ratificación", "aceptación", "aprobación" y "adhesión", según el caso, el acto internacional así denominado por el cual un Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado;
- (ii) se entiende por "plenos poderes" un documento que emana de la autoridad competente de un Estado y por el que se designa a

una o varias personas para representar al Estado en la negociación, la adopción o la autenticación del texto de un tratado, para expresar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, o para ejecutar cualquier otro acto con respecto a un tratado;

- (iii) se entiende por "reserva" una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado;
- (iv) se entiende por "Estado negociador" un Estado que ha participado en la elaboración y adopción del texto del tratado;
- (v) se entiende por "Estado contratante" un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado, haya o no entrado en vigor el tratado;
- (vi) se entiende por "parte" un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado y con respecto al cual el tratado está en vigor;
- (vii) se entiende por "tercer Estado" un Estado que no es parte de un tratado;
- (viii) se entiende por "organización internacional" una organización intergubernamental.

En resumen, la Convención determina los requisitos y procedimientos de celebración de los tratados, mismos que pudiesen enunciarse de la siguiente forma:

- a) Reglas de capacidad
- b) Adopción del texto
- c) Autenticación del texto
- d) Formas de manifestación del consentimiento:
 - (i) Por firma
 - (ii) Mediante canje de instrumentos

- (iii) Mediante ratificación
 - (iv) Mediante adhesión
 - (v) Mediante depósito de instrumentos
-
- e) Consentimiento parcial del tratado, y
 - f) Obligaciones de no hacer antes de la entrada en vigor de un tratado.

Así mismo la Convención establece los criterios generales para la formulación de reservas, entrada en vigor y aplicación provisional de los tratados observancia, aplicación e interpretación de los tratados su enmienda y modificación; sus efectos hacia terceros, así como la nulidad, terminación y suspensión de los efectos de los tratados y sus consecuencias finales.

Haciendo referencia a lo citado por el Dr. Carlos Arellano García el cual expone su opinión personal estableciendo que la ley en comento es contradictoria respecto de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados citando lo siguiente:

"Sobre el particular, anotamos algunas de las contradicciones:

- A) La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en su artículo 2, párrafo 1, inciso a), define el tratado internacional. Por tanto, era innecesario que la Ley de Tratados definiera el tratado. Pero, al definir la Ley citada el tratado indica que es el convenio celebrado entre el Gobierno de México y uno o varios sujetos de Derecho Internacional. Esto es un error, quien celebra el tratado no es el "gobierno", es el país. El gobierno solo es representante del país.
- B) Además, el gobierno federal tiene muchos órganos y no todos los órganos están constitucionalmente autorizados para representar a nuestro país en la celebración de tratados. Conforme al artículo 133

constitucional sólo tienen la representación mexicana en la potestad relativa a tratados internacionales el Presidente de la República y el Senado de la República. Por tanto, es desafortunado el concepto de tratado que propone innecesariamente la Ley de Tratados.

- C) En la Convención de Viena, el tratado está regido por el Derecho Internacional". Esto es lo correcto. En cambio, en la Ley de Tratados, se dice que el tratado está regido por el "Derecho Internacional Público". Es decir, en la ley se alude sólo a una especie de Derecho Internacional, el Público, siendo que se deja fuera otras especies de Derecho Internacional. Es mejor hacer una referencia el género "Derecho Internacional", como lo hace la Convención de Viena.
- D) En la parte final del concepto de tratado que determina la Ley sobre Tratados se establece que mediante el tratado "los Estados Unidos Mexicanos asumen "compromisos". Esto es doblemente erróneo: – puede suceder que en un tratado internacional nuestro país no asuma compromiso alguno, sino que sea el otro país el que asuma el compromiso. No por ello deja de ser un tratado internacional; –en la citada ley se utiliza el plural para decir que los Estado Unidos Mexicanos asumen compromisos y eso es incorrecto, pues los Estados Unidos Mexicanos, no son varios países. Es un solo país y asume derechos u obligaciones en un tratados.
- E) Desde el punto de vista internacional, no se ciñe nuestro país a los cánones previstos en la Convención de Viena pues, los tratados se celebran entre Estados y no entre dependencias gubernamentales sólo son órganos representativos del Estado y no sujetos de la comunidad internacional y tampoco son sujetos de Derecho Internacional. Esto va en contra de la definición misma del Derecho Internacional
- F) En los términos de los artículos 7º y 46 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, nuestro país tendrá que responder de lo que hagan todos los órganos federales, estatales o municipales

en el extranjero, a pesar de la inconstitucionalidad de sus actos, dado que expresamente lo autoriza la Ley sobre Celebración de Tratados.

Es sumamente delicado que, sin experiencia internacional, sin preparación internacional jurídica, y sin facultades constitucionales, la Ley de Tratados faculte a las dependencias u organismos federales, locales o municipales a celebrar acuerdos interinstitucionales pues, de lo que hagan en el exterior va a tener que responder internacionalmente nuestro país, ya que su actuación contraria a la Constitución no se previene, ni se reprime y, por el contrario la Ley de Tratados la autoriza.³³

El Maestro Cesar Sepúlveda en su obra Derecho Internacional hace alusión a la Convención de Viena sobre los Tratados y refiere lo siguiente:

“Convención de Viena sobre los Tratados debe mirarse como un intento muy serio para regularizar definitivamente las cuestiones que se relacionan con los problemas de la fuerza obligatoria, de los efectos, de la interpretación y de las posibilidades de modificar legalmente o terminar lícitamente las obligaciones contenidas en los pactos. Quizá pueda enderezarse la crítica de que es demasiado casuista, pero lo requiere así la necesidad de prever cualquier conflicto sobre estos instrumentos internacionales.

Una de las ventajas de la Convención de Viena es que los países débiles están en mejor situación de exigir obligaciones a las naciones poderosas, pues quedan ellas debidamente especificadas en este instrumento.”³⁴

³³ ARELLANO García, Carlos. Derecho Internacional Público. Editorial Porrúa. México 1999. Págs., 703 y 704.

³⁴ SEPÚLVEDA, Cesar. Derecho Internacional. Editorial Porrúa. México 2002, Pág. 147

4.- Código Fiscal de la Federación

Procederemos ahora al análisis de la legislación a nivel federal que contiene preceptos directamente vinculados con el tema de estudio, empezando por el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que contiene las normas generales dentro del marco de ley al respecto de la materia tributaria.

En este orden de ideas, nos encontramos con que el artículo primero del Código en cita establece:

“1º. Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, están obligados a pagar impuestos.

No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

Sobre el particular cabe comentarse que del precepto anterior se desprende con claridad la obligatoriedad de los tratados internacionales que se celebren sobre la

materia tributaria cuyos contenidos complementan y en determinados casos excluyen a las normas contenidas en las leyes federales de la materia estableciendo casos de excepción a las mismas como lo es el caso de la doble imposición fiscal.

Por su parte el artículo 4-A del mismo código que se comenta en lo conducente establece:

“ARTICULO 4-A Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trate y se cumplan las disposiciones del propio tratado.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar residencia harán fe sin necesidad de legalizar y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando la autoridad fiscal así lo requiera.”³⁵

El precepto que se cita consagra los requisitos que debe acreditar el contribuyente que desee ampararse en los beneficios establecido en los tratados para evitar la doble tributación, que consisten en la acreditación de la residencia en el país con el cual se tenga celebrado el tratado y los requisitos especiales que se contengan en el acuerdo internacional respectivo.

Cabe abundar a este respecto que el artículo 9º del mismo ordenamiento establece la definición legal de residencia para efectos fiscales, tanto para personas físicas como para personas morales que se engloban en tres categorías que son:

- a) Será residente en territorio nacional la persona física que haya establecido su casa habitación en México, a menos que permanezca en

³⁵ LEGISLACIÓN FISCAL TOMO I . Código Fiscal de la Federación Pág. 12

otro país más de 183 días naturales y hayan adquirido su residencia fiscal en otro país.

- b) Igualmente serán residentes en territorio nacional las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios o trabajadores al servicio del Estado con ubicación en el extranjero, y
- c) Serán residentes las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Sobre el particular es de señalarse, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la dependencia debidamente facultada por su legislación orgánica Administración Especial de Recaudación emite Constancias de Residencia para Efectos Fiscales a favor de personas físicas o morales que así lo soliciten a efecto de que acrediten y cumplimenten el requisito señalado en el Código Fiscal antes citado, así como en los tratados internacionales que en su caso sean aplicables.

5.- Ley de Impuesto Sobre la Renta

Continuando con el estudio sobre la legislación federal en materia tributaria encontraremos al comentario de las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se relacionan con el tema de estudio, debiéndose señalar principalmente que la característica común de los tratados internacionales que versan sobre evitar la doble imposición tributaria sobre los factores de la producción, es decir, sobre los activos y los ingresos o rentas.

De manera general la Ley del Impuesto Sobre la Renta en diversas disposiciones establece casos de excepción a reglas generales sobre la estimación del gravamen que se regula, que se actualizan en aquellos casos en donde se presenta el supuesto de la doble imposición y existe un acuerdo internacional que contempla los mecanismos para evitarla y aminorar sus efectos.

Los principales preceptos que ejemplifican lo anterior son los que a continuación se citan:

ARTICULO 52-B Los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito de los países deberán pagar el impuesto a la tasa 15% por los ingresos por intereses que perciban del capital que coloquen o inviertan en el país sin duda alguna. Cuando los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país estén situados en un país con el que se encuentren en vigor un tratado para evitar la doble tributación se pagará el impuesto a la tasa del 4.9% o, cuando así se prevea en el tratado correspondiente a una tasa menor.

ARTICULO 154 Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital o cuando los intereses que se paguen al extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente o base fija en el país, aún

cuando el pago se efectúen a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario se presume que el capital se coloca o invierte en el país cuando quien paga los intereses sea residente en el país o residente en el

cuando el pago se efectúen a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario se presume que el capital se coloca o invierte en el país cuando quien paga los intereses sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

También se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional tratándose de operaciones financieras derivadas de deuda a que se refiere el artículo 7-D de esta ley, cuando dichas operaciones se celebren respecto de créditos o instrumentos por los que se deriven ingresos de los mencionados en el párrafo anterior.

Para los efectos de este artículo se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, los rendimientos de créditos de cualquier clase con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, así como descuentos por la colocación de títulos de valor, bonos u obligaciones; las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de apertura o garantía de créditos; los pagos que se realicen a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase. Así mismo, se considerarán intereses la prima o ganancia que se derive de enajenaciones a futuro de monedas extranjeras, salvo que estén vinculadas con la exportación o importación de bienes tangibles, distintos de moneda extranjera, así como la ganancia que se derive de la enajenación de los documentos señalados en la fracción III del artículo 125 de esta ley. "También se considerarán intereses, a los ajustes que se realicen mediante la aplicación de los índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión.

Para los efectos de este artículo se le dará tratamiento de intereses a la ganancia derivada de los derechos de crédito que sean a favor de residentes en el extranjero adquiridos por residentes en el extranjero.

El impuesto se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

I. 15% a los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que estén registradas para estos efectos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que proporcionen a la misma, la información que esta solicite por reglas generales sobre financiamientos otorgados a residentes en el país:

- a) Entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses
- b) Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses.
- c) Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provengan de títulos de crédito que emitan y que sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo dispuesto en esta fracción, también será aplicable a los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de los títulos de crédito que se encuentren en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 125 de esta ley, así como a los colocados en el extranjero a través de bancos o casas de bolsa, siempre que los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondientes se encuentren inscritos en la Sección Especial de Registro Nacional de Valores e Intermediarios. Asimismo, lo previsto en esta fracción será aplicable a los ingresos que provengan de operaciones financieras derivadas de deuda, siempre que cumplan con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la retención del impuesto por los intereses obtenidos de los títulos de crédito mencionados en el artículo 125 de la presente ley que se enajenen con la intervención de las instituciones de crédito o casas de bolsa se efectuará por dichas instituciones de crédito o casas de bolsa, distinta de la que intervino en su adquisición, o en su institución para el depósito de valores a que se refiere la Ley de Mercado de Valores, para su custodia y administración, siempre que proporcionen a estos últimos la información que establezca el Reglamento de esta ley para que estas instituciones o casas de bolsa efectúen la retención del impuesto por los ingresos que se deriven de dichos títulos, en cuyo caso, quienes paguen los ingresos no estarán obligados a efectuar la retención.

Los intereses a que se refiere esta fracción podrán estar sujetos a una tasa de 4.9% siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes de un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para ese tipo de intereses.

II. 21% a los intereses en los siguientes casos:

- a) los pagados por instituciones de créditos a residentes en el extranjero, distintos a los señalados en la fracción anterior.
- b) Derogado
- c) Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.
- d) Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato y se trate de sociedades registradas para este efecto en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando los intereses a que se refiere esta fracción, podrán estar sujetos a una tasa de 10%, siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes de un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para ese tipo de intereses.

III. 35% a los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

Cuando los intereses deriven de títulos al portador solo tendrá obligaciones fiscales el retenedor, quedando liberado el residente en el extranjero de cualquier responsabilidad distinta de la de aceptar la retención.

No se causará el impuesto a que se refiere este artículo cuando los intereses sean pagados por establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país a que se refiere el artículo 52-B de esta ley.

Tratándose de establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente o base fija, lo que ocurra primero.

En el caso de operaciones financieras derivadas de deuda, el impuesto se calculará aplicando al interés acumulable que resulte en los términos del artículo 7º-A de la ley, sin actualización alguna, la tasa que corresponda de acuerdo a este

artículo a los intereses que se deriven de los créditos o instrumentos objeto de la operación, por los ingresos que se deriven de dichos créditos o instrumentos.

ARTICULO 155.- En los ingresos por arrendamiento financiero se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes se utilicen en el país o cuando los pagos que se efectúen al extranjero se deduzca total o parcialmente, por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario, se presume que los bienes se utilizan en el país, cuando quien use o goce el bien sea residente en el mismo o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% a la cantidad que se hubiere pactado como interés en el contrato respectivo, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

La tasa a que se refiere el párrafo anterior podrá ser del 10%, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses sea residente de un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para este tipo de intereses.

De los preceptos citados se desprenden con claridad los siguientes rasgos comunes:

- a) La existencia de un hecho generador de ingresos que es gravado por las legislaciones fiscales de dos países
- b) Que dada naturaleza del hecho generador del tributo es difícil sustentar la jurisdicción exclusivas de un solo país.
- c) La existencia de un tratado internacional vigente entre los estados cuyas jurisdicciones concurren sobre la materia

- d) La solicitud del particular afectado de ampararse a los beneficios del tratado internacional referido en el inciso anterior, previa cumplimentación de los requisitos en el mismo se establezca.

CAPITULO III CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA FRANCESA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Analizaremos el convenio que da título a este capítulo, hablaremos de los sujetos que son comprendidos en él, así como los diferentes conceptos que deben tomarse en consideración y lo que se entiende por ellos.

También veremos que nos define el Convenio como método para evitar la doble imposición y cuales son las opciones que el mismo establece para que valga la redundancia se evite el pago del mismo impuesto en el mismo periodo por dos autoridades diferentes.

El principio de la "No discriminación" será otro de los apartados a tratar, en el cual nos basaremos en la definición que da el multicitado Convenio para dar un tratamiento similar a los sujetos que cumplan con los supuestos establecidos en el mismo para gozar de los beneficios que otorga el Convenio.

En el procedimiento e información se verá cual es la información que se debe tener así como el procedimiento a seguir para que las personas físicas o morales se cobijen por las mercedes del Convenio. Y para finalizar hablaremos de la denuncia, la cual nos indicará el momento en que el Convenio entra en vigor.

Una a una y de manera especifica mencionaremos y citaremos el Convenio que da razón de ser a este trabajo de tesis, analizando algunos de los aspectos que a mi particular punto de vista pueden ser de real importancia, no por ello descartar a los que no se hagan mención es simplemente una manera personal la que se le dará al Convenio.

Este tratado fue celebrado por México el 7 de noviembre de 1991, aprobado por el Senado el 18 de diciembre de 1992, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1993, y entró en vigor el 31 de diciembre de 1992, siendo aplicable desde el 1º de enero de 1993, los idiomas oficiales en este tratado el español y el francés.

Es de señalarse que al igual que diversos tratados celebrados por nuestro país con otros Estados, siguen en lo general con el modelo de la Organización de Cooperación de Desarrollo Económico.

Para efectos del presente trabajo procederemos al análisis de los precepto contenidos en el Convenio celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta, siguiendo cinco grandes rubros.

En el primero de ellos comentaremos al respecto de los conceptos con vigencia de aplicación en el tratado, así como los sujetos que se encuentran comprendidos en el mismo; en el segundo mencionaremos el método establecido para evitar la doble imposición y en el siguiente las disposiciones conducentes al principio de no discriminación. Asimismo en el cuarto apartado, señalaremos lo conducente a los procedimientos e información y finalmente lo relativo a la denuncia del tratado y su entrada en vigor.

1.- Generalidades

a) SUJETOS COMPRENDIDOS

Sobre este punto en particular, nos encontramos con que el tratado materia de este trabajo al igual que los demás de su especie, contienen dos tipos de sujetos principalmente, originado por la naturaleza jurídica del tratado mismo, que para efecto de los Estados Contratantes tienen efectos similares a los del contrato, pero por otra parte para los súbditos o gobernados de cada uno de estos Estados, es desde este punto de vista material una norma general abstracta e impersonal, es decir, una ley.

En este sentido podemos clasificar a los tratados en dos rubros: sujetos contratantes y sujetos obligados.

Cabe mencionar que no que no hay que perder de vista que el Estado es un ente moral en cuyo elemento principal se encuentran los gobernados englobados en el concepto de nación y que el actuar de dicho Estado, de alguna manera es en representación de todos y cada uno de los miembros que lo integran, pero que por razón de una ficción jurídica se distingue entre la personalidad del Estado y la de sus súbditos sin implicar en forma alguna confusión entre ambos conceptos.

Por sujeto contratante debemos entender al ente de derecho internacional público, con la capacidad válida en este ámbito que expresa su voluntad para la conformación del tratado como acto jurídico y que por razón de esta voluntad, adquiere las obligaciones y derechos que se contienen en ese acuerdo, sin que pueda serle impuesto por su contraparte en forma coactiva el acatamiento del pacto realizado.

Dentro de las obligaciones principales que adquiere el Estado o sujeto de derecho internacional contratante por virtud del tratado, es la de aplicar en lo conducente el

contenido del mismo a sus gobernados y en general a todo aquel sujeto que conforme a su sistema jurídico se encuentre bajo su imperio.

De lo anterior se desprende en forma natural la existencia de otra clase de sujeto que no concurre a la celebración del acto ni expresa en forma alguna su voluntad sobre el contenido del mismo, no obstante ello, debe acatarlo en razón de encontrarse sujeto a la jurisdicción de uno de los Estados Contratantes y a éste denominamos sujeto obligado, el cual identificaremos en lo general con el gobernado y/o cualquier otra persona que se encuentra dentro del ámbito de validez del sistema jurídico que ejerce un Estado determinado.

En este sujeto obligado debemos de hacer una importante distinción entre persona y situación jurídica.

Sobre el particular afirmaremos que el sujeto obligado y la persona son conceptos sinónimos, partiendo del principio de que solamente la persona es un centro de imputación de derechos y obligaciones y por tanto, el único y exclusivo receptor de la norma, en este sentido los sujetos obligados serán personas físicas y personas morales tal y como son entendidos por la legislación y la doctrina, en el caso específico de México y Francia son similares en razón de su origen y desarrollo histórico jurídico.

Ahora bien las personas en su accionar dentro del mundo social desarrollan diversos roles, principalmente en la esfera económica que son regulados por el derecho mediante la estructuración de tipos jurídicos, las cuales son situaciones que dentro de las mismas incurren los sujetos actualizando diversas hipótesis normativas llamadas situaciones jurídicas y en este sentido una determinada persona sería calificada para efectos fiscales como deportista, inversionista, agentes diplomáticos, etc., pero no debe confundirse esta calificación con la concepción de sujeto, que como ya dijimos es la persona, sino que son

calificativas de la actividad de esas mismas personas que permiten darles un tratamiento jurídico común, mediante el establecimiento de una situación jurídica.

Se mencionan de acuerdo al Artículo 3 de este Convenio como partes integrantes del mismo a los Estados de México y Francia, siendo estos principalmente no los sujetos del tratado, sino los territorios dentro de los cuales los sujetos, esto es las personas se ubicarán dentro del supuesto de la doble imposición.

Para mayor precisión respecto de lo que se debe entender como sujetos del tratado en comentario, a continuación reproducimos el Artículo 3 del Convenio en comento, mismo que textualmente dice:

“ARTICULO 3

DEFINICIONES GENERALES

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

- a) las expresiones “un Estado Contratante” y el “otro Estado Contratante” significan, según sea el caso México o Francia;
- b) el término “México” significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo las partes integrantes de la Federación; las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y Revillagigedo; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; y el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.
- c) El término “Francia” significa los departamentos europeos y de ultramar de la República Francesa, incluyendo el mar territorial y, más allá del mismo las zonas sobre las cuales, de conformidad con el derecho internacional, la

República Francesa ejerce derechos soberanos de exploración y explotación de los recursos naturales de los fondos marinos, de su subsuelo y de las aguas suprayacentes;

- d) El término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- e) El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos;
- f) Las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- g) La expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- h) La expresión "autoridad competente" significa;
 - i) en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 - ii) en el caso de Francia, el Ministro encargado del presupuesto o su representante autorizado

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

En efecto, conforme al tratado en comento, el término México comprende únicamente al territorio nacional de los Estados Unidos Mexicanos tal y como está descrito en el Artículo 42 de nuestra Carta Magna, en tanto que Francia debe entenderse como el Estado que agrupa a los Departamentos europeos y de ultramar de la República francesa, incluyendo su mar territorial, así como fuera del

mismo en aquellas zonas en las cuales ésta ejerce derechos de explotación sobre recursos naturales ubicadas en los fondos marinos, en el subsuelo y en las aguas suprayacentes.

Los sujetos que conforme a este Tratado no podrán obtener los beneficios de la doble imposición son las llamadas "personas" que para el mismo comprende tanto a las personas físicas, a las sociedades y a cualquier otra agrupación de personas.

Conforme a nuestro Código Civil vigente para el Distrito Federal establece en los artículos 22 al 28-Bis, que tienen el carácter de "personas" únicamente las físicas y morales.

Entendiendo por persona física todo aquél individuo o ser humano con la capacidad de goce y de ejercicio, esto es, sujeto de derechos y obligaciones; y en cuanto a las personas morales a aquellas ficciones jurídicas que la ley le reconoce los atributos de la personalidad jurídica, esto es, ser sujetos de derechos y de obligaciones.

Si bien es claro que tanto la definición de persona física como la de moral, en sí misma no representan mayor complejidad en lo relativo a su significado, si en cambio el término utilizado en el tratado en comentario como de agrupación de personas, por sí mismo no es claro, dado que pareciera que se estuviere aludiendo a un nuevo posible sujeto de derecho y obligaciones que estuviere comprendido dentro de los anteriores; motivo por el cual consideramos que debe entenderse el término agrupación de personas a las que conforme a nuestro derecho positivo forman un nuevo sujeto de derechos y obligaciones como lo es una persona moral, tal como lo es una sociedad civil, una asociación civil.

Los anteriores razonamientos resultan importantes en la medida que la expresión "agrupación de personas" y su inclusión en el tratado tuviere como fin contemplar

cualquier posibilidad de figura jurídica vigente en Francia que pudiere considerársele como "sujeto" con la capacidad de determinar los beneficios de la doble no tributación; ya que es claro que en nuestro país las únicas personas en estricto sentido de las cuales podemos hablar, reiteramos, son las físicas y morales, y figuras tales como los fideicomisos, sucesiones y asociaciones entre las que se encuentran la asociación en participación, no pueden en estricto derecho entenderse como agrupación de personas o sea, sujetos de derechos y obligaciones diferentes de las categorías mencionadas. Sin embargo tales figuras por si mismas, dada su naturaleza comprenden operaciones que son contempladas por la ley fiscal (I.S.R.) por los ingresos que las mismas reportan, tanto para los fideicomitentes, fideicomisarios, asociantes, asociados, herederos y legatarios, pero que naturalmente no deben entenderse como personas con capacidad jurídica.

En conclusión, consideramos importantes las anotaciones anteriores relativas a los sujetos a los cuales se aplicara el tratado, toda vez que la afectación de los ingresos, para la obtención del pago de impuestos debe ser por demás clara en razón que la materia fiscal conforme al Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación de la Federación determina en que casos se establecen cargas particulares (personas) así como las excepciones a éstas y sus infracciones y sanciones, siendo las mismas de aplicación estricta; evidenciando ello la necesidad de una precisión en cuanto al alcance de lo que debe entenderse por persona, ya que de no hacerlo provocaría incertidumbre en cuanto a como debe interpretarse, hecho que por si mismo, resulta contrario al principio de seguridad jurídica consagrado en los Artículos 14 y 16 constitucionales, y en particular el primero, pues es obvio la excesiva discrecional de la autoridad para determinar cual es el significado de agrupación de personas.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

b) CONCEPTOS

- 1) Una vez que se ha delimitado lo que debe entenderse por los sujetos objeto de este Convenio es necesario hacer algunos comentarios a las definiciones que el propio tratado en su artículo 3 establece tanto para los sujetos, objetos, actividades, ingresos, supuestos y personas en particular que intervienen en éste.

En el inciso del artículo en comento, se alude a lo que debe entenderse por "persona", a las llamadas personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas a efecto de lo cual nos remitiremos al comentario del numeral anterior.

Por cuanto al inciso e) el tratado determina que deberá entenderse por "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos; concepto que por si mismo es por demás claro y no amerita algún comentario adicional.

En el inciso f) se establece que deberá entenderse por "empresa de un Estado Contratante" y empresa del otro Estado Contratante" respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante. Al respecto únicamente anotaremos que el término empresa corresponde propiamente a una definición en materia económica, ya que para nuestro Derecho Positivo la expresión correcta lo es el de "sociedad", sea esta mercantil o civil, de acuerdo a las clasificaciones que para el efecto se determinan en el artículo 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como para las sociedades y asociaciones civiles.

En lo relativo al inciso g) se habla del llamado "tráfico internacional" término que alude a todo el transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una

empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

El inciso h) que deberá entenderse por "autoridad competente":

i) en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

ii) en el caso de Francia, el Ministro encargado del presupuesto o su representante autorizado.

La presente facultad deviene a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo por lo señalado por la fracción XII del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que a su vez tiene su fundamento en el Artículo 90 de la Constitución Federal.

- 2) Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

II. El artículo 4 del Convenio menciona que deberá entenderse por "residente de un Estado Contratante" a toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.

El artículo 9 del Código Fiscal de la Federación determina que se considerará residente en territorio nacional a:

Para personas físicas

1. las que tengan su casa habitación en México excepto aquellas que en el año calendario hubieren permanecido en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y que hubieren obtenido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
2. Las de nacionalidad mexicana que siendo funcionarios o trabajadores del estado permanezcan aún por el carácter de sus funciones fuera de nuestro país por un plazo mayor de 183 días naturales, sean estos consecutivos o no.

Para las personas morales

Aquellas que tuvieren su administración en nuestro país como principal centro de negocios.

El artículo en comento señala que se presumirá que todas aquellas personas físicas o morales de nacionalidad mexicana se considerarán residentes en el territorio nacional, excepto en aquellos casos en que tratándose de las personas físicas demostraran la residencia en el extranjero ante la autoridad fiscal a través de la constancia que al efecto se expida por la autoridad competente del Estado en el cual son residentes.

Es claro que conforme a la legislación fiscal, el domicilio de una persona física será aquel en donde realice sus actividades que sean objeto de causación de impuesto y tratándose de varios lugares en donde tuviere el principal asiento de sus negocios. En el caso de las personas morales, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación claramente determina que se tendrá por domicilio fiscal, el lugar en donde se encuentre el asiento principal de actividades y tratándose de personas morales con residencia en el extranjero que cuenten con

establecimientos en nuestro país, el domicilio fiscal será aquel en donde se ubique la administración principal del negocio o en su defecto la que sea designada.

Al respecto es de mencionarse que a diferencia del concepto del domicilio en materia civil, el domicilio fiscal atiende más al criterio del lugar en donde se realiza por parte del contribuyente la actividad que será sujeta del gravamen; que generalmente tratándose de las personas físicas no coincide con el lugar donde residen, tal y como lo establece el artículo 29 del Código Civil vigente para el Distrito Federal. Es más el domicilio fiscal "un domicilio legal" para efectos fiscales, tal y como lo señala el artículo 30 del citado Código.

Por cuanto a las personas morales, el Código Civil vigente en su artículo 33 en concordancia con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación señala que el domicilio de las mismas, será aquel en donde se encuentre su administración.

En su artículo 4º del tratado en referencia determina claramente ciertas reglas aplicables a las personas físicas que por razón de posible controversia en la determinación de su lugar de residencia no pudieran obtener los beneficios de este tratado, siendo tales supuestos:

"2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda

permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- d) Si no fuera nacional de alguno de los Estados o si, en los términos de la legislación francesa, fuera nacional de ambos Estados, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en el que se encuentre su sede de dirección efectiva. Esta disposición es principalmente aplicable a las sociedades de personas y a otras agrupaciones de personas que son consideradas como personas morales a efectos impositivos”

No podemos dejar de mencionar que en el artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se da el concepto de lo que se entenderá por establecimiento permanente para nuestro Derecho Positivo, sin embargo lo establecido en el artículo 5 del Convenio materia de estudio se describe de manera más específica para los efectos de éste, el cual a la letra señala:

ARTICULO 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

- 1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
- 2. La expresión “establecimiento permanente” comprende en especial:

- a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres; y
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo las obras de construcción o de montaje o las de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras o actividades continúen durante un período superior a seis meses.
4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:
- 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 hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o una actividad preparatoria a la colocación de préstamos o cualquier otra actividad preparatoria o auxiliar;
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.
6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si asegura contra riesgos situados en el territorio de este otro Estado por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el párrafo 7.
7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.
8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por si solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

En este mismo orden de ideas, señalaremos lo que en el Convenio en mención establece como rentas mobiliarias, las cuales están ligadas con el artículo

previamente comentado, toda vez que se trata de bienes inmuebles y las ganancias que de ellos se genera, como lo es el Impuesto al Activo, uno de los impuestos comprendidos en dicho Convenio, a lo que el Artículo 6 instituye:

RENTAS MOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición de este otro Estado.
2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.
5. Cuando la propiedad de acciones partes sociales u otros derechos de una sociedad u otra persona moral confiera el propietario de tales acciones, partes sociales o derechos, el goce de bienes inmuebles situados en un Estado Contratante, detentados por dicha sociedad o persona moral, las rentas que el propietario obtenga de la utilización directa del arrendamiento o de cualquier otra forma de uso de tal derecho de goce pueden someterse a imposición en este Estado.

Es importante señalar los impuestos que son materia de dicho Convenio se establecen en el artículo 2º en el Convenio en mención que a la letra señala:

ARTICULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.
2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:
 1. en el caso de México:
 - i) el impuesto sobre la renta;
 - ii) el impuesto al activo;(en adelante denominados el "impuesto mexicano");
 2. en el caso de Francia:
 - i) el impuesto sobre la renta (*l'impôt sur le revenu*);
 - ii) el impuesto sobre las sociedades (*l'impôt sur le sociétés*)(en adelante denominados el "impuesto francés").
4. El Convenio se aplicará a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

En este inciso también debemos señalar lo que el Convenio señala como sujetos y actividades comprendidos, esto es las personas que realizan una determinada actividad y ésta se encuentra regulada y definida en los artículos que a continuación se transcriben:

ARTICULO 10

DIVIDENDOS

1. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 2, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado cuando la persona que reciba los dividendos sea el beneficiario efectivo de los mismos.
2. a) cuando los dividendos son pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a una sociedad del otro Estado Contratante cuyo capital esté detentado en más del 50% directa o indirectamente por uno o más residentes de terceros Estados, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el primer Estado y conforme a la legislación de este Estado, pero si la sociedad que recibe los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% del impuesto bruto de los dividendos.
1. no obstante lo dispuesto en el inciso a), los dividendos pagados por una sociedad residente de Francia a un residente de México, distinto de una sociedad que detente directa o indirectamente al menos 10% del capital de la primera sociedad, puede también someterse a imposición en Francia, conforme a la legislación francesa, pero si el preceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no afectan la imposición de la sociedad que distribuye los dividendos respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los mismos.
4. a) un residente de México que reciba de una sociedad residente en Francia dividendos que otorguen un derecho a un crédito de impuesto ("*avoir fiscal*")

- cuando los haya recibido un residente de Francia, tiene derecho a un pago del Tesoro francés por importe igual a dicho crédito de impuesto ("*avoir fiscal*"), sin perjuicio de la deducción del impuesto previsto en el inciso b) del párrafo 2;
3. las disposiciones del inciso a) sólo se aplicarán a un residente en México que sea:
 - i) una persona física, o
 - ii) una sociedad que detente directa o indirectamente menos del 10% del capital de la sociedad que pague los dividendos
 4. las disposiciones del inciso a) no se aplican si el beneficiario del pago del Tesoro francés no se encuentra cometido a imposición en México por razón de dichos dividendos y de tal pago;
 5. los pagos del Tesoro francés previstos en el inciso a) se consideran dividendos para la aplicación del presente Convenio.
5. Un residente de México preceptor de los dividendos pagados por una sociedad residente de Francia y que no tenga derecho al pago del Tesoro francés previsto en el párrafo 4, puede obtener el reembolso de los pagos a cuenta del impuesto ("*precompte*") en la medida en que la misma haya sido efectivamente pagada por la sociedad con motivo de dichos dividendos. El importe bruto de la pre-cuenta reembolsada se considera un dividendo para la aplicación del Convenio. Las disposiciones del párrafo 2 son aplicables a este importe bruto.
6. El término "dividendos" empleados en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones, o bonos de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al régimen de los dividendos por la legislación fiscal francesa, cuando la sociedad que los distribuya sea un residente de Francia, o las rentas de otras partes sociales sometidas por la legislación mexicana, al mismo régimen fiscal que las rentas de acciones, cuando la sociedad que los distribuya sea residente de México.
 7. Las disposiciones de los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una

actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

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

ARTICULO 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición del el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el preceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los intereses.
3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo, si satisface alguno de los requisitos siguientes:
 - a) dicha persona sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas en el caso de México, o una de sus colectividades territoriales;
 - b) los intereses sean pagados por una persona de las mencionadas en el inciso a) anterior;

- c) los intereses sean pagados a título de préstamos con una duración de al menos tres años, concedidos o garantizados por una institución de financiamiento o de garantía de carácter público, cuyo objeto sea promover la exportación mediante el otorgamiento de créditos o garantías en condiciones preferenciales.
4. El término "intereses", empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos.
5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
6. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.
7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro exceda por cualquier motivo, del que hubiera convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio. Dicha parte excedente podrá determinarse en función de un crédito particular o del total de créditos.

8. Las disposiciones del presente Artículo no serán aplicables cuando el crédito por el que los intereses son pagados se concertó o asignó principalmente con el propósito de tomar ventaja de este Artículo.

ARTICULO 12

REGALIAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante pagadas por un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el preceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del impuesto bruto de las regalías.
3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, las regalías a título de derechos de autor y otras remuneraciones similares relativas a la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de las regalías referentes a películas cinematográficas así como las grabaciones destinadas a la televisión), procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante que esté sujeto a imposición por razón de dichas regalías, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.
4. a) El término "regalías" empleado en el presente Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por:
 - i) el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, así como las grabaciones destinadas a la televisión;
 - ii) el uso o la concesión de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto;
 - iii) las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas, ("*savoir faire*");
 - iv) por el uso o la concesión de uso de equipo industrial comercial o científico.

3. El término "regalías" empleado en el presente Artículo significa asimismo, las ganancias provenientes de la enajenación de derechos o bienes mencionados en los incisos a) (i) y a) (ii) en la medida en que los montos

94

3. El término "regalías" empleado en el presente Artículo significa asimismo, las ganancias provenientes de la enajenación de derechos o bienes mencionados en los incisos a) (i) y a) (ii), en la medida en que los montos percibidos de dicha enajenación sean determinados en función de la productividad o utilización de tales derechos o bienes.

5. Las disposiciones en los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las regalías estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
6. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de una de las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga un establecimiento permanente o base fija, con el que se relaciona efectivamente el derecho o propiedad por el que se paguen regalías y que soporten la carga de las mismas, dichas regalías se consideran procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o base fija.
7. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantenga con terceros, el importe de las regalías exceda, por cualquier motivo, del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que en éste último importe. El exceso puede someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.
8. Las disposiciones del presente Artículo no serán aplicables cuando el derecho o propiedad por el que se paguen las regalías, se concretó o asignó principalmente con el propósito de tomar ventaja de este Artículo.

ARTICULO 14

TRABAJOS INDEPENDIENTES

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado; sin embargo, dichas rentas también pueden ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante en los siguientes casos:
 - a) cuando dicho residente disponga de manera habitual, en el otro Estado Contratante, de una base fija para el ejercicio de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado Contratante la parte de las rentas atribuibles a dicha base fija; o
 - b) cuando su estancia en el otro Estado Contratante sea por un período o períodos con una duración total igual o superior a los 183 días durante el año fiscal considerado; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas obtenidas de las actividades desempeñadas por él en este otro Estado.
2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

ARTICULO 15

TRABAJOS INDEPENDIENTES

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

aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:
 - a) El preceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante cualquier período consecutivo de 12 meses, y
 - b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de, una persona empleadora que no es residente del otro Estado,
 - c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. Sin perjuicio de lo previsto en los Artículos 19 y 20, y no obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las remuneraciones percibidas por una persona con que sea o haya sido residente del otro Estado Contratante inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, y su estancia en el primer Estado haya tenido como único fin enseñar o llevar a cabo investigaciones oficialmente reconocido, sólo serán sometidas a imposición en el otro Estado cuando dichas remuneraciones sean pagadas por un residente del otro Estado. Las disposiciones del presente párrafo se aplicarán durante un período que no exceda de 24 meses contados a partir de la fecha de la primera llegada del profesor o investigador en el primer Estado con el fin de enseñar o llevar a cabo investigaciones en el mismo.

4. No obstante las disposiciones precedentes de los párrafos 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTICULO 16**PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS**

Las dietas de asistencia y otras retribuciones que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia, o en el caso de México en su calidad de administrador o comisario, de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición de este otro Estado.

ARTICULO 17**ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado. Las rentas mencionadas en el presente párrafo comprenden las rentas accesorias a las prestaciones relacionadas con la notoriedad profesional de dicho residente, con motivo de su presencia en este otro Estado y que provenga de este otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto por los Artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante las disposiciones del párrafo uno, las rentas que un artista o deportista, residente de un Estado Contratante obtenga de sus actividades personales ejercidas en el otro Estado Contratante y en calidad de tal, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando dichas actividades en el otro Estado sean financiadas principalmente por los fondos públicos del primer

Estado en el caso de México, de una colectividad territorial de dicho Estado, o por una de sus personas morales de derecho público.

4. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas personalmente por un artista o deportista residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante, y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o al deportista, sino a otra persona, estas rentas sólo pueden someterse a imposición, no obstante las disposiciones de los Artículos 7, 14, y 15, en el primer Estado cuando dicha persona esté financiada principalmente por fondos públicos de dicho Estado en el caso de México, de una colectividad territorial de dicho Estado o de una de sus personas morales de derecho público.

ARTICULO 18

PENSIONES

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 1 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

ARTICULO 19

REMUNERACIONES Y PENSIONES

1. Las remuneraciones y pensiones pagadas a una persona física por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas en el caso de México, o de una de sus colectividades territoriales o una de sus personas morales de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.
2. Lo dispuesto en los Artículos 15, 16 y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas en el caso de México, o de una de sus personas morales de derecho público.

ARTICULO 20

ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

ARTICULO 25

FUNCIONARIOS DIPLOMÁTICOS Y CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectan los privilegios fiscales que disfrutaban los miembros de misiones diplomáticas o consulares, así como los de misiones permanentes ante organizaciones internacionales, de acuerdo con los principios generales de derecho internacional o en virtud de acuerdos especiales.

2.- Método para Evitar la Doble Imposición

Por lo que respecta a los procedimientos que el tratado establece para evitar la doble imposición de los súbditos de los Estados Contratantes, el artículo 21 del acuerdo en cita, consagra las reglas respectivas agrupadas en dos vertientes, hablando la primera de estas de la doble imposición en México y la segunda del mismo supuesto en Francia señalando a la letra lo siguiente:

"ARTICULO 21

METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. En el caso de México, la doble imposición deberá eliminarse de la siguiente manera:
 - a) los residentes en México podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Francia, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y
 - b) bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivados de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Francia por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Francia pagó los dividendos.
2. En el caso de Francia, la doble imposición deberá eliminarse de la siguiente manera
 - a) los ingresos que provengan de México y que pueden someterse a imposición, o que sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, se tomarán en cuenta para el cálculo del impuesto francés, cuando su beneficiario sea un residente en Francia que no esté exento del impuesto sobre las sociedades al aplicarse la legislación francesa. En este caso, el impuesto mexicano no

será deducible de dichas rentas, pero el beneficiario tendrá derecho a un crédito de impuesto aplicable contra el impuesto francés. Este crédito de impuesto será igual:

- i) para las rentas distintas de las mencionadas en el subinciso (ii), al impuesto francés correspondiente a dichas rentas.
 - ii) para las rentas mencionadas en los artículos 10, 11 y 12, en los párrafos 1 y 2 del artículo 13, en el párrafo 4 del Artículo 15 y en los artículos 16 y 17, al monto del impuesto pagado en México de conformidad con las disposiciones de dichos Artículos; sin embargo, este crédito no podrá exceder del impuesto francés correspondiente a dichas rentas.
- b) para la aplicación del inciso a) subinciso (ii), los dividendos pagados a un residente en Francia que sea el beneficiario efectivo de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente alguna sociedad residente de un tercer Estado, se considerarán como si estuvieran sometidos en México a un impuesto igual al:
- i) 5% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directa o indirectamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos.
 - ii) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Se considera que una sociedad residente en México que controla directa o indirectamente a una sociedad residente de un tercer Estado cuando detente directa o indirectamente más del 50% del capital de esta última sociedad.

- c) para la aplicación del inciso a), las rentas mencionadas en los Artículos 11 y 12, cuando el monto del impuesto pagado en México de conformidad con las disposiciones de dichos Artículos exceda del monto de impuesto francés que corresponda a tales rentas, el residente de Francia receptor de las mismas podrá someter su caso a la autoridad francesa competente. Si

considera que dicha situación tiene como consecuencia una imposición que no sea comparable a una imposición sobre ingreso neto, la autoridad competente podrá permitir condiciones en las condiciones que la misma determine, la deducción del monto no acreditable de impuesto pagado en México, el impuesto francés sobre las otras rentas de fuente extranjera de dicho residente.”

A este respecto es conveniente recordar que conforme al esquema manejado por el tratadista Eduardo Abril A., existen cinco elementos fundamentales para que se configure la doble imposición internacional, que son:

- d) la incidencia de dos o más soberanías fiscales.- Es decir, la afectación impositiva por parte de dos o más Estados, lo que se traduce en la posibilidad de doble o múltiple imposición;
- e) identidad o similitud de impuestos.- dicho en otras palabras, si se trata de un impuesto al valor agregado y uno sobre la renta, no existiría doble imposición; esto implica la necesidad de identificar la verdadera naturaleza de los impuestos relativos, para lo cual se requiere un análisis cuidadoso de los hechos imponibles de cada uno de dichos impuestos;
- f) identidad del sujeto o sujetos gravados.- Aún cuando a primera vista aparece como un elemento sencillo de definir, el problema puede presentarse a partir del reconocimiento por parte de uno de los Estados de personalidad jurídica para efectos fiscales de un ente determinado al cual, en el otro u otros Estados, no se le reconozca personalidad; en esta circunstancia habrá que analizar, detalladamente, cuál es el patrimonio afectado para determinar si hay o no identidad en el sujeto gravado;
- g) identidad de periodo impositivo.- Es decir, que los gravámenes coincidan en cuanto al momento de causación y ejercicio de pago, este elemento no es considerado en forma unánime por la doctrina como necesario para que exista doble imposición; y

- h) acumulación de la carga tributaria.- Este último elemento tampoco es considerado por la doctrina como necesario para que exista doble imposición.
- i) Una vez asentado lo anterior, y de manera práctica nos encontramos con que el sujeto que de acuerdo a sus intereses pretenda acogerse a los beneficios del tratado materia de este estudio, deberá conforme a la interpretación jurídica del último párrafo del artículo 9º del Código Fiscal de la Federación, acreditar su residencia fiscal en alguno de los Estados partes del Convenio en la especie México o Francia, constancia que deberá ser expedida por la autoridad competente de acuerdo a las leyes vigentes en cada uno de los Estados.

En el caso mexicano las Constancias de Residencia Fiscal son expedidas por el Ejecutivo Federal a través de la Administración Pública Centralizada en específico mediante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administración Especial de Recaudación.

Sobre el particular la norma jurídica aplicable se encuentra establecida en la regla 7 de la circular miscelánea que establece Reglas de Carácter general

Por lo que hace a la Constancia de Residencia Fiscal, en específico, ésta nace a consecuencia de la firma de los Convenios para Evitar la Doble Imposición por parte del Gobierno mexicano con diferentes países, surgiendo la necesidad de crear un formato con el cual las personas físicas y morales pudieran acreditar su residencia en este país y así gozar de los beneficios que de dichos tratados brindan.

Con la publicación en el Diario Oficial de la Federación del formato "36" Constancia de Residencia Fiscal, se inicia una etapa de unificar la forma de acreditación de la residencia, anteriormente la Administración Técnica Tributaria, se encargaba de emitir un escrito en el cual se establecían los datos generales del

contribuyente, así como el hecho de que pagaba impuestos en este país, dicho escrito se dirigía al gobierno con el cual el contribuyente tenía algún nexo de tipo comercial, por lo que se tenía que emitir un escrito para cada país, cubriendo de esta manera las necesidades de los mismos. Ante esta situación y tomando en cuenta el aumento de la apertura comercial y que cada vez serían más las empresas y personas que tendrían la necesidad de contar con dicha constancia, se pensó en la creación de un formato que fuera válido para todos los países con los cuales se contaba o se llegara a contar con un tratado de esta naturaleza, sin tener la necesidad de emitir una constancia para cada país, ello trajo como consecuencia la unificación del mismo y el emitir una constancia para cada contribuyente.

Ahora bien, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el 19 de octubre de 1994 publicó en el Diario Oficial de la Federación Reglas de Carácter General, en el cual dio a conocer el formato "36" y con ello dio solución al problema que venía afrontando al tener que emitir varias constancias para un solo contribuyente.

Cabe hacer mención que para la obtención de la misma, el contribuyente, debería presentar su formato "36" debidamente requisitado, así como anexar copia de la última declaración anual ante la Administración Local de Recaudación a la que perteneciera en función de su domicilio fiscal, posteriormente dicha Administración debería emitir un reporte del contribuyente ante la Cuenta Unica Local, ello se pensó por la única razón de que dicha cuenta es la que tiene la información más reciente de los contribuyentes que se encuentran en su jurisdicción.

Posteriormente debían de remitir la documentación a la Administración Especial de Recaudación, la cual cuenta con la facultad para emitir dichas constancias, según la fracción XV del artículo 53 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y emite la certificación de la constancia de residencia fiscal y la entrega en forma personal al contribuyente o a su apoderado legal, todo ello para contar con los elementos pertinentes para brindar la seguridad de que

nadie más que el interesado puede tenerla en su poder y esto es para dar seguridad al contribuyente y dar con ello culminación al trámite.

El 29 de marzo de 1996, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la circular miscelánea, por la que se dan a conocer reglas de carácter general en la que se dio a conocer el nuevo formato "36" y el cambio de nombre, actualmente se denomina "constancia de Residencia para Efectos Fiscales", los cambios fueron propiamente de forma y no de fondo, contiene casi los mismos datos que en la anterior y con fue diseñada a base de recuadros, todo ello para que fuera posible se utilizara el lector óptico y con ello contar con la información de todos aquellos contribuyentes que tienen relaciones con otros países. Lo anterior con la finalidad de contar con un padrón de ellos y así en el futuro próximo fiscalizar de una forma más cercana las operaciones de los mismos, evitando de esta manera la evasión fiscal.

Cabe mencionar que el contribuyente, persona física que no esté obligado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta a presentar la declaración anual, se le permite acredite su residencia con la presentación de la última declaración que haya efectuado, constancia de retención efectuada por el empleador, su aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, así como todos los avisos que haya presentado en este sentido.

Tratándose de personas morales, al igual que las personas físicas, en el caso que no se encuentren obligados a la presentación de la declaración anual, lo que sólo sucede cuando se constituyen en el mismo ejercicio en el cual se solicita la constancia, deberán proporcionar su aviso de inscripción. En este caso las Autoridades Hacendarias emiten la constancia en forma diversa a la habitual, en la cual se hace mención a la regla 7 de la circular miscelánea que establece Reglas de Carácter General, especificando que se certifica el que ha sido integrada en el registro federal de contribuyentes y no así que paga impuestos en México.

Posteriormente con fecha 11 de septiembre de 1996, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que varió la fundamentación de expedición de las constancias en mención por parte de la Administración Especial de Recaudación, siendo la base para esto el artículo 54 fracción XV, dado que anterior a esta reforma, la constancia de residencia fiscal se expedía en base a la facultad general de certificar diversos hechos para efectos fiscales y con la reforma que se menciona, esta facultad para la emisión de la certificación de las Constancias de Residencia para Efectos Fiscales, de una facultad específica para el caso concreto que nos ocupa.

De acuerdo con el artículo 36-bis del Código Fiscal de la Federación vigente, en cual establece en forma general la vigencia de las resoluciones emitidas por autoridades fiscales, la Constancia de Residencia para Efectos fiscales, tendrá validez por el ejercicio fiscal en el que se solicite, esto es hasta el 31 de diciembre de cada año; una vez vencido, tendría que tramitarse nuevamente por el contribuyente en los mismos términos.

Existe el uso dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de expedir una Constancia de Residencia para Efectos Fiscales y sólo una por cada ejercicio fiscal, por lo que en aquellos casos en los que el contribuyente pretende obtener una segunda constancia dentro del mismo período ésta será negada con este fundamento por la autoridad.

Sin embargo se expiden las copias certificadas que el contribuyente solicite, previo cotejo con la resolución original que al efecto el mismo contribuyente exhiba y contra el pago de derechos correspondiente.

3.- Principio de la "No Discriminación"

Sobre este punto, el tratado en mención consagra de manera genérica el principio de no discriminación que consiste en la aplicación igualitaria de la ley fiscal a todos los sujetos de ambos Estados Contratantes, ubicados en las diversas hipótesis normativas y con las mismas condiciones de derecho, principio que al respecto se establece de la siguiente forma:

"ARTICULO 22

NO DISCRIMINACION

1. Las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante no serán sometidas en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas las personas físicas que posean la nacionalidad de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, principalmente en razón de la residencia.
2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
3. A menos que se apliquen las disposiciones del Artículo 9, del párrafo 7 del Artículo 11 o del párrafo 7 del Artículo 12, los intereses, regalías o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.

4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no están sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea mas gravoso que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.
5. a) Las exenciones u otros beneficios fiscales previstos por la legislación fiscal de un Estado Contratante a favor de dicho Estado, de sus subdivisiones políticas o colectividades territoriales (en el caso de Francia), o de sus personas morales de derecho público que no se realicen actividades industriales o comerciales, son aplicables en las mismas condiciones al otro Estado, a sus mismas condiciones al otro Estado, a sus subdivisiones políticas o colectividades territoriales (en el caso de Francia), o a sus personas morales de derecho público similares, cuando dichas personas actúen dentro del marco de un acuerdo entre los Estados Contratantes.
 - c) Los organismos con fines no lucrativos, cualquiera que sea su denominación, creados o constituidos en un Estado Contratante y que ejerzan su actividad dentro del campo científico, artístico, cultural, educativo o de beneficencia, tendrán derecho en el otro Estado Contratante, de acuerdo con las condiciones previstas por la legislación de este otro Estado, sobre donaciones o sucesiones. Sin embargo, dichas exenciones u otros beneficios análogos otorgados en el primer Estado.
6. No obstante las disposiciones del Artículo 2, lo dispuesto en el presente Artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, percibidos por cuenta de los Estados Contratantes. En lo que concierne al inciso a) del párrafo 5, se aplican asimismo, en caso de reciprocidad, a otros impuestos percibidos en Francia, a excepción de los derechos cobrados en contraprestación a servicios prestados.”

4.- Procedimiento e Información

El tratado materia de esta tesis establece la regulación de un procedimiento al que califica "amistoso" mediante el cual se resuelven aquellas controversias que se susciten con la aplicación del acuerdo internacional en cuestión a los particulares, mismo que contenido en el artículo 23 del Convenio de referencia en lo conducente dispone:

"1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente. El caso deberá ser planteado dentro de los 2 años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

Sobre el particular podemos desprender de este procedimiento las siguientes características:

- a) Es a instancia de parte, es decir, sólo mediante la queja de un particular cuyos intereses hayan sido vulnerados se iniciará el procedimiento y nunca de oficio por los Estados partes del Convenio.
- b) Su tramitación y resolución es independiente de los recursos ordinarios que tenga el particular dentro del sistema jurídico del Estado cuya resolución impugne.
- c) Su interposición tendrá que realizarse dentro de los dos años siguientes a la notificación del acto de autoridad impugnado,
- d) Sobre estos dos últimos puntos, es conveniente señalar el amplio término de imposición que se señala así como su independencia de los recursos

ordinarios, permite suponer que puede ser interpuesto incluso cuando los recursos ordinarios citados hayan sido resueltos y se consideren definitivos dentro del sistema jurídico en cuestión.

- e) Su resolución corresponde al Estado del cual el particular agraviado es residente de lo que se refiere al Estado infractor siempre será el otro Estado contratante.
- f) La resolución que se dicte carece de imperio, siendo sólo una sugerencia de un Estado a otro para que en amigable composición se resuelva la controversia.
- g) Carece de las etapas ordinarias de un procedimiento, su composición se asemeja al trámite de derecho de petición y su objeto material es de carácter jurídico implicando la interpretación de contenido y alcances del Convenio.
- h) El Estado resolutor si bien no puede imponer la resolución dictada al otro Estado Contratante, puede aplicarlo dentro de su mismo derecho a favor del particular, siempre y cuando esto le sea posible.

A mayor abundamiento, los incisos 2, 3 y 4 aplicables al tema de estudio establecen:

"2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo mediante un acuerdo amistoso. Las mismas podrán tratar de llegar a un acuerdo sobre las modalidades del cálculo de las transferencias de los

beneficios mencionados en el Artículo 9 en los casos que no exista fraude o mala fe.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista pueden tener lugar en el seno de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.”

Por otra parte el Artículo 24 del acuerdo internacional que nos ocupa, regula el intercambio de información relacionada con el mismo México y Francia precisando:

“ 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos percibidos por cuenta de este Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en la relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.”

Sin embargo el intercambio de información es restringido, pues por una parte la información proporcionada es secreta en la misma medida que lo establece el

derecho interno de cada Estado y por tanto sólo podrá ser proporcionada al interesado y a las autoridades en ejercicio de sus atribuciones pero nunca a terceros.

Así mismo en ningún caso se podrá obligar a un Estado Contratante a adoptar medidas contrarias a su legislación o a su práctica administrativa y además la información será inaccesible incluso para la misma autoridad den los siguientes supuestos:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y
- c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

5. Denuncia

Finalmente procederemos a comentar los preceptos relativos a la denuncia del Convenio entendiéndose por tal como los modos de terminación de los tratados internacionales, y consiste en la declaración de la voluntad que hace una de las partes contratantes de retirarse del Convenio, sin responsabilidad, en los términos previstos en el propio Convenio ³⁶

“Es el acto jurídico por el cual un Estado parte en un tratado declara su voluntad de retirarse, basándose en las condiciones a ese respecto establecidas anteriormente en él. La denuncia de un tratado bilateral significa su extinción; en un tratado multilateral el sistema convencional seguirá en vigor entre los otros contratantes, teniendo la denuncia, como único resultado, el fin de los efectos del tratado respecto al Estado denunciante. Se diferencia la denuncia de la extinción por mutuo consentimiento, en que aquélla tiene lugar mediante el uso de un derecho que el tratado le concedía, mientras que la segunda no requiere la existencia de tal derecho, sino que se trata de un acuerdo “a posteriori”.³⁷

Al respecto el Convenio de estudio establece:

ARTICULO 28

DENUNCIA

1. El presente Convenio permanecerá en vigor sin límite de tiempo. Sin embargo, cada uno de los Estados Contratantes podrá denunciar el Convenio a partir del quinto año de calendario siguiente a su entrada en vigor, comunicándolo,

³⁶ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. U.N.A.M. 1992 Pág. 899, Vol. 2º.

³⁷ SEARA VAZQUEZ, Modesto. Derecho Internacional Público. Editorial Porrúa. México 2003. Págs. 215 y 216.

por vía diplomática, mediante previo aviso al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año de calendario.

2. Las disposiciones del Convenio se aplicarán por última vez a las rentas pagadas o atribuidas en el año calendario al término del cual la denuncia fue notificada o a las correspondientes al ejercicio fiscal terminado en dicho año.

Un Convenio internacional en materia de doble imposición debe permanecer en vigor hasta que el mismo no es denunciado por uno de los Estados Contratantes, teniendo ambos Estados la facultad de hacerlo por vía diplomática.

CONCLUSIONES

1. Después de haber comparado algunos conceptos tradicionales sobre lo que son los tratados, hemos llegado a la conclusión que el más amplio y con el que estamos totalmente de acuerdo es el que maneja el Doctor Carlos Arellano García, quien afirma que el concepto de tratado que debemos esgrimir es: es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional, que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones.
2. Atendiendo al número de sujetos que celebraron el Convenio para Evitar la Doble Imposición México-Francia, debemos aceptar que este es un tratado bilateral; por lo que hace al cumplimiento de requisitos formales tendremos que aceptar que es un tratado formal el que nos ocupa; por lo que hace al alcance de las normas jurídicas contenidas en este Convenio nos atrevemos decir que es un tratado Contrato; por lo que hace a su duración este tendremos que aceptar que es un tratado permanente, pues pretende regir definitivamente hacia el futuro una situación entre dichos sujetos.
3. Los efectos jurídicos del Convenio para Evitar la Doble Imposición México-Francia son entre otros producir derechos y obligaciones entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Francesa por lo que hace a los mexicanos en Francia y los Franceses en México, respecto a la tributación que como contribuyentes tienen obligación en ambos países.
4. Por lo que hace a las contribuciones concluimos que el Convenio para Evitar la Doble Imposición México-Francia permite evitar que todos aquellos que tengan ingresos cumplan con sus obligaciones fiscales y no traten de evadirse. La

imposición tributaria por parte del Estado obliga al Estado a buscar las herramientas que permitan a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones y éste Convenio, es eso, una herramienta que beneficia a los contribuyentes a Francia y por supuesto a México por lo que hace a la recaudación fiscal.

5. Podemos concluir que la doble tributación consiste en la obligación que tienen los contribuyentes que tienen ingresos en dos Estados diferentes, por cuanto que en ambos generan ingresos susceptibles de ser gravados con impuestos.

6. El marco jurídico mexicano está basado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que el Convenio para Evitar la Doble Imposición México-Francia, se celebró conforme a su mandamiento, pues dicha constitución es la que norma la imposición de las contribuciones y la celebración de los tratados.

7. México suscribió la Convención de Viena sobre Derecho de los tratados promovida por la Organización de Naciones Unidas, convención que se encuentra totalmente acorde con lo prescrito por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y particularmente con lo dispuesto por su artículo 133, por lo que debemos concluir que la existencia de una ley sobre celebración de tratados, reglamentaria de ambas normas, no satisfizo las necesidades jurídicas de los tratados mismos y si por el contrario contraviene lo establecido en dichas normas.

8. La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados es el prototipo de las convenciones promovidas por la Organización de Naciones Unidas, se hicieron esfuerzos de tal magnitud que a la fecha lo han firmado más de 160 Estados, quienes han estado de acuerdo en lo que son los tratados, sus elementos, sus formas de celebración, la forma de ratificarlos, la aceptación, la aprobación, la adhesión, las reservas, reglas de capacidad, etcétera. Por lo que elaborar una norma de derecho interno que solamente sirva para ratificar o confirmar lo mencionado por la Convención no tiene razón de ser, y en cambio si

sólo sirve para oponerse a lo que la misma dice, pues tampoco tiene razón de ser, pues violenta una norma superior como se determina en el artículo 133 constitucional.

9. La norma práctica por excelencia por lo que hace a cuestiones fiscales, es el Código Fiscal de la Federación de donde devienen en forma concreta las actividades a realizar para cumplir con nuestras obligaciones tributarias, sin soslayar lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Son estas dos normas fiscales las que permiten al contribuyente común y corriente que tiene ingresos en dos diferentes Estados cumplir con sus obligaciones en ambas entidades, requisitando todos y cada uno de los elementos fiscales para hacerlos valer en el otro Estado y evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal.

10. El Convenio para evitar la Doble Imposición México-Francia contiene dos tipos de sujetos, los contratantes que se deben entender como los entes (Estados) de Derecho Internacional Público, los cuales adquieren las obligaciones y derechos contenidas en dicho Convenio y los sujetos obligados, los cuales son las personas físicas o morales; tal y como son entendidos por la legislación y la doctrina.

11. El Convenio para evitar la Doble Imposición México-Francia da los conceptos y las actividades reglamentadas por el mismo. Los impuestos comprendidos, lo que se entiende por establecimiento permanente, rentas mobiliarias, dividendos, intereses, regalías, trabajos independientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, pensiones, remuneraciones y pensiones, estudiantes, funcionarios diplomáticos y consulares, etcétera. Las personas físicas o morales que decidan abrigarse por dicho Convenio deberán cumplir con lo establecido en el mismo.

12. La doble imposición se da cuando una misma actividad es gravada dos veces por el mismo impuesto en los dos países. Hay que tomar en consideración

que para que esto suceda debe ser como ya se dijo anteriormente por el mismo impuesto y en el mismo ejercicio. Los métodos para evitar la doble imposición tienen como finalidad, el que dicha actividad no sea gravada por ambos Estados, esto es, que sea sólo gravado por el país del que residente.

13. El principio de la "No Discriminación" consiste en la aplicación de la ley fiscal de manera análoga a los sujetos de ambos Estados Contratantes.

14. El procedimiento "amistoso" está instituido en el artículo 23 del Convenio en estudio en el cual se establecen las formas de solucionar los conflictos que pudieran presentarse en caso de la no aplicación del convenio o cuando alguno de los interesados sienta el menoscabo de sus derechos, el cual deberá ser tramitado a instancia de la parte agraviada y se establece el término que tiene para gestionar la misma.

15. En la denuncia se establece la duración del Convenio, es indefinido sin embargo se podrá denunciar a partir del quinto año siguiente a su entrada en vigor.

16. Este Convenio produce beneficios que se concretizan en la imposición de tasas genéricas con un porcentaje menor al que se tendrían que pagar en caso de que no existiera el dicho Convenio. En otras palabras, este Convenio beneficia particularmente a todos aquellos que tienen ingresos por dividendos, regalías, intereses y por trabajos independientes etcétera y nunca rebasa el 15% de los ingresos obtenidos por estos rubros.

17. Atento a la conclusión anterior es necesario que este tipo de Convenios se difunda lo más minucioso posible, de tal forma que aspiráramos a que todos los mexicanos residentes en Francia aprovechen los beneficios que les proporciona este Convenio.

18. Que sirva de ejemplo este Convenio para que México celebre tratados con países con los que no tenemos Convenios de esta naturaleza.
19. Necesidad de que las autoridades hacendarias conozcan, comprendan y manejen este tipo de normatividad para lograr una cabal y eficiente aplicación.
20. En virtud de que permite la disminución en el pago de impuestos, valdría la pena se homologara con todas y cada uno de los Convenios con estas características para que el porcentaje de tributación sean igual.

BIBLIOGRAFÍA

DESENTIS REYES, Arturo, Estudios de los Convenios de Doble Imposición con EUA y Canadá. Editorial Dofiscal. Primera Edición. México, 1994. 291 páginas.

BETTINGER BARRIOS, Herbert. Estudio práctico sobre los Convenios impositivos para evitar la doble tributación. Ediciones fiscales Isef, Segunda Edición, México 1996. 512 páginas.

RABASA, Emilio O. y CABALLERO Gloria, Mexicano: ésta es tu constitución. Editorial Miguel Angel Porrúa y la LVI legislatura, Décima Edición, México 1995, 430 páginas.

GÓNGORA PIMENTEL, Gerardo David y Acosta Romero, Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, S. A. , Cuarta Edición, México 1992. 1482 páginas.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., Décima Edición, México 1996, 1083 páginas.

SÁNCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, Décima Segunda Edición, México 2000, Tomo I 856 páginas.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cardenas, Segunda Edición, México 1988, 892 páginas.

DE LA GRAZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1992, Edición 17, 1025 páginas.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 1981, Edición 23, 511 páginas.

ARELLANO GARCÍA, Carlos, Derecho Internacional Público, Editorial Porrúa, México 1997, Volumen I, Edición Tercera, 837 páginas.

SEPÚLVEDA, Cesar, Derecho Internacional, Editorial Porrúa, México 1981, Edición Décima sexta, 746, páginas.

KELSEN, Hans, Teoría pura del Derecho, Editorial Porrúa, México 1995, Edición Octava, 365 páginas.

KELSEN, Hans, Teoría General del Derecho y del Estado, Editorial U.N.A.M., México 1988, Cuarta reimpression a la Segunda Edición, 478 páginas.

PLANIOL, Marcel, Tratado Elemental de Derecho Civil, Editorial Cajica, S.A., México 1983, Primera Edición traducida al español por José M. Cajica Camacho, Tomo I, 568 páginas.

MARGAIN, Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México 1993, Edición Undécima, 354 páginas.

DELGADILLO GUTIERREZ , Luis Humberto, Principio de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México 1995, Quinta reimpression a la Primera Impresión, 223 páginas.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Temis, México 1996, Undécima Edición, 538 páginas.

SALVAT, Manuel, Los impuestos, Biblioteca Salvat de grandes temas. Salvat Editores de México, México 1973, 142 páginas.

ROSSEAU, Charles, Derecho Internacional Público, Editorial Aguilar, México-España 1990.

SIERRA, J. Manuel, Derecho Internacional Público, Editorial Porrúa, S.A., México 1983.

SEARA VAZQUEZ, Modesto. Derecho Internacional Público, Editorial Porrúa, S.A., México, 2003, 901 páginas.

GAVIRIA LIEVANO, Enrique, Derecho Internacional Público, Editorial Temis, S.A. Santa Fe de Bogotá-Colombia 1998, 640 páginas.

BAHENA PAZ, Guillermina, Metodología de la Investigación, Publicaciones Cultural, Primera Edición, México, 2002, 183 páginas.

BAHENA PAZ, Guillermina, Como hacer una Tesis en 30 días, Publicaciones Cultural, México, 2002.

OTRAS FUENTES

ARS IURIS.- Revista del Instituto de Documentación e Investigación jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana. Número especial "Reforma Judicial" No. 13, México 1995, 415 páginas.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO.- Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. U.N.A.M. 1992, Tomo I (A-H) tomo III (I-O) Quinta Edición.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Compilación Fiscal Correlacionada Dofiscal Editores, primera edición 1997, México 1997.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,. Compilación Fiscal Correlacionada
Dofiscal Editores, primera edición 1997, México 1997.

COMPILACIÓN DE TRATADOS TRIBUTARIOS.- Dofiscal Editores, Tomo I
Primera Edición, México 1994.

CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES.- Tribunal Fiscal de la Federación,
México.