

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO.  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES.  
CAMPUS ACATLÁN.

ANÁLISIS PRÁCTICO SOBRE EL PROBLEMA DE LA  
DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE MÉXICO Y LOS ESTADOS  
UNIDOS DE AMÉRICA.

TESIS QUE PARA OBTENER ÉL TITULO DE :  
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

ROMERO SÁNCHEZ MARÍA ELBA.

NÚMERO DE CUENTA:

09503428-7

ASESORA :

LIC. ALICIA LARA OLIVARES

NOVIEMBRE 2006



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

### A MI MADRE.

Por ser la persona más importante, por su amor, cariño y comprensión, por su dedicación, por su apoyo, por inculcarme las ganas de sobresalir para enfrentarme a la vida, por enseñarme que en la vida no hay imposibles, por amarme tanto, por ser mi apoyo, mi hombro, por compartir todos mis triunfos y ayudarme a superar mis fracasos. Por estar siempre conmigo.

### A MI PADRE

Por todo su apoyo, amor y paciencia. Por confiar en mí cuando nadie más lo hacía. Por todo su amor y cuidado.

### A MIS HERMANOS.

A Patty, Eduardo, Mireya y Mary con cariño por su apoyo, amor y comprensión.

A Idalid por estar ahí, por todo su apoyo brindado.

A la Lic. Alicia Lara Olivares por ayudarme a salir adelante en este proyecto. Por todos sus conocimientos compartidos.

A mis sinodales por compartir un poco de su tiempo y ayudarme en uno de los momentos más importantes de mi vida mi examen profesional.

## **INDICE**

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>1</b>
<b>CAPITULO I. EL ESTADO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS.</b>	
1.1- Definición de Estado y Finanzas Públicas.	6
1.1.1. Teorías en torno a la actividad financiera del Estado.	10
1.1.2. Derecho Financiero Público.	13
1.1.3. Derecho Fiscal.	14
1.1.4. División del Derecho Fiscal.	15
1.1.5. Relación entre el Derecho Financiero y el Derecho Fiscal y la Ciencia de las Finanzas Públicas.	16
1.2- Economía Pública y Privada.	17
1.3- La Hacienda Pública.	20
1.3.1. Concepto.	20
1.3.2. Fisco.	22
1.3.2.1. Los Fiscos de los Estados.	23
1.3.2.2. Los Fiscos Municipales.	24
1.4- Ingresos Públicos del Estado.	25
1.4.1. Ingresos Ordinarios.	28
1.4.2. Ingresos Extraordinarios.	30
<b>CAPITULO II. LOS IMPUESTOS DEL ESTADO.</b>	
2.1- Antecedentes Históricos.	32
2.2- Definición de Impuestos.	36
2.3- Diversas Teorías Sobre los Impuestos.	38
2.4- Elementos de los Impuestos.	45
2.5- Clasificación de los Impuestos.	50
2.6- La Obligación Tributaria.	52
2.7- Relación Tributaria entre Contribuyente y el Estado.	56

### **CAPITULO III. DEL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

3.1-	La Doble Tributación.	61
3.2-	El Problema de la Doble Tributación.	66
3.3-	Métodos para Evitar la Doble Tributación.	72

### **CAPITULO IV.- DEL CONVENIO CELEBRADOS POR MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

4.1.-	La doble Tributación Internacional y la Legislación Mexicana.	77
4.2-	El Sistema de la Legislación Mexicana.	82
4.3-	Tratados Internacionales. Concepto.	87
4.4-	Del Convenio Celebrado Entre México y Estados Unidos para Evitar la Doble Tributación en Materia de Impuestos Sobre la Renta.	100

<b>PROPUESTA</b>	108
------------------	-----

<b>CONCLUSIONES</b>	112
---------------------	-----

<b>BIBLIOGRAFIA</b>	115
---------------------	-----

<b>LEGISLACIÓN</b>	117
--------------------	-----

## INTRODUCCIÓN.

En México las contribuciones son parte importante de la Economía Nacional así como la inversión extranjera que el país recibe, inversión, que en muchas ocasiones, se ve afectada por las contribuciones que el Estado impone a los inversionistas y que en muchas ocasiones estos tienen que pagar doble contribución.

Debemos entender a la doble tributación como la colisión de dos o más normas procedentes de diferentes Estados, que gravan por un mismo concepto una misma fuente de riqueza.

La doble tributación es un obstáculo para el comercio internacional, puesto que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la doble tributación internacional, mediante la aprobación de convenios o tratados.

Para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversor conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto.

Normalmente, es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversor mantiene su residencia.

De esta forma, el contribuyente puede planificarse la mejor forma de repatriar beneficios. Aunque también hay que señalar que normalmente los convenios contienen una cláusula que impide el mal uso o abuso de las estructuras del convenio.

De igual forma, ha de estudiarse el tipo de estructura que conviene constituir. Una entidad estable, que posea las acciones o participaciones de otras sociedades, puede recibir rentas de dividendos y de venta de acciones sin tributar por ellas. Un centro de financiación puede funcionar como un banco para el grupo, mejorando la gestión de los recursos del grupo, optimizando sus excedentes de tesorería y financiando a las sociedades del grupo. Un centro de

distribución o de comercio canaliza las ventas del grupo y centraliza las gestiones administrativas.

Es necesario agregar que la doble tributación rompe con cualquier noción de justicia fiscal ya que es contraria a lo establecido el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Los fundamentos de inconstitucionalidad de la doble tributación los encontramos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna y más concretamente en la violación a los principios de proporcionalidad y equidad.

Recordemos que nuestra Carta Magna establece que es obligación de los mexicanos contribuir con los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Al encontrarse el gobernado en la situación prevista como doble tributación se vulneran estos dos principios, específicamente el principio de equidad, puesto que recordemos que el principio de equidad sostiene que se le debe dar un trato igual a los iguales, es decir, si yo como contribuyente obtengo ingresos derivados por una actividad del extranjero tengo que pagar la parte proporcional en el extranjero, pero, además, tengo la obligación de pagar impuestos por la misma actividad en mi Nación ya que así me lo marca las leyes mexicanas, por lo cual se ve afectado mi patrimonio y además me coloca en una situación desigual a la del resto de los contribuyentes que ejercen mi misma actividad.

Este trabajo procura hacer un análisis profundo sobre el problema de la doble tributación, nada nuevo pero aún con muchas lagunas, tratando de aclarar muchas dudas que el contribuyente aún no maneja o simplemente desconoce sugiriendo algunas posibles soluciones y estudiando métodos para evitar caer o ser víctima de esta doble imposición tributaria, de las que algunos sectores contribuyentes del país se ven afectados.

Siendo de vital importancia desentrañar la naturaleza y alcance de la doble tributación, de esa manera los contribuyentes pueden conocer sobre ella y evitar ser víctimas de la misma.

Hablaremos de las distintas contribuciones de que se basa el Estado para crear sus recursos, así como de la importancia de las mismas para el desarrollo de cualquier Nación.

Además de aquellas formas en la que el contribuyente puede estar dentro del precepto de doble tributación. Tratando de aclarar las dudas que se tienen al respecto y procurando establecer medidas que si bien, no acabarían completamente con este fenómeno, si podrían aminorarlo de manera considerable, puesto que, desafortunadamente, para el desarrollo de cualquier Nación, especialmente de aquellas que se encuentran en vías de desarrollo, resulta de vital importancia la inversión extranjera, para su desarrollo económico y social, desafortunadamente, dicha inversión genera ingresos, ingresos que a su vez generan el problema de la doble tributación, puesto que tanto la Nación de donde se es originario como en la cual se obtienen ingresos pretenden imponer contribuciones que se cobrarían por la misma actividad económica, y esto afecta severamente al contribuyente.

En este trabajo se hace una propuesta concreta, que evidentemente no acabaría con dicho fenómeno, pero podría disminuirlo de manera considerable, si ambas Naciones accedieran a aplicarla.

# **CAPITULO I.**

## **EL ESTADO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS.**

### **1.1.- DEFINICIÓN DE ESTADO Y FIANZAS PÚBLICAS.**

#### **DEFINICIÓN DE ESTADO.**

Al definir al Estado, definiremos primeramente a la palabra "estado", que es un ser, o sea, un todo que se compone de varios factores organizado con elementos físicos y formales. La palabra "Estado" viene del latín status y se define como una comunidad política desarrollada, de un fenómeno social, el Estado es un ente jurídico supremo, o algo no visible pero palpable en los sujetos sometidos a un orden jurídico establecido que nos limita y reconoce derechos, pero estos derechos es una forma de organización de vida, porque somos nosotros mismos quienes creamos derechos y limitamos derechos, y no tan solo como los "otorga" la Constitución, entonces tenemos que radicar todo en un solo ente supremo capaz de autorregularse, por eso de la justificación del Estado.

El Estado es la organización jurídico-política más perfecta que se conoce hasta el presente. Es un ente orgánico unitario, estructurado jurídicamente bajo la forma de una corporación, que detenta el ejercicio del poder.

El Estado esta conformado por las siguientes bases: población, territorio, estructura jurídica y soberanía. La población entra aquí como uno de los elementos más importantes en la formación del Estado; son aquellos grupos de personas que se reúnen en un territorio determinado, instalándose en una comunidad política para crear derechos y obligaciones sobre los demás, creando a su vez el orden jurídico para el mantenimiento del orden dentro de su población. Es bien pues la población la causa que origina el nacimiento del Estado.

## **LAS FINANZAS PÚBLICAS Y SU DEFINICIÓN.**

La Ciencia de las Finanzas Públicas como tal, con autonomía respecto de la economía política es de reciente creación. Esto no quiere decir que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes, por el contrario, desde que surge la vida en colectividad surge también el fenómeno de atender a necesidades de tipo colectivo que para ser satisfechas requieren gastos que tienen que ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad; y mientras mayor desarrollo va adquiriendo la solidaridad social, el fenómeno financiero público se presenta cada vez con mayor intensidad, a tal grado, que en ocasiones, provoca violentas crisis sociales el desequilibrio de las finanzas públicas y la repercusión que dicho desequilibrio ha tenido, en el sistema económico de una sociedad. Sin embargo, no fue sino hasta el siglo pasado cuando la Ciencia de las Finanzas Publicas conquistó su autonomía.

A principios del siglo XVII los alemanes Bornitz, Bessold y Klock hacen estudios sobre la tributación; a mediados de este siglo, los cameralistas estudian la técnica de la economía financiera y entre ellos están Schroeder, Pufendorf, Seckendorf, etc.; a fines del mismo siglo los ingleses Hobbes y Petty se muestran partidarios de los impuestos indirectos y John Locke y Vanderlint de los impuestos directos.

A principios del siglo XVIII se estudia la teoría del crédito público por Davenant, Huychinson, entre otros. En 1707 el Mariscal Vauban imprime en forma anónima su Dime Royale, proponiendo el establecimiento de un solo impuesto consistente en un diezmo general. En 1743, Broggia estudia los impuestos y en 1748, Montesquiu en El Espíritu de las Leyes dedica el libro decimotercero al estudio de las relaciones que la imposición de los tributos y la importancia de los rendimientos tienen con la libertad. Por esa época aparece la escuela de los Fisiócratas; sus miembros persiguen en sus estudios una clara finalidad de tipo político, es decir, tratan de dar soluciones a los problemas económicos del estado francés y de que se corrijan algunos de los graves errores, sus trabajos estaban encaminados a orientar la acción del Estado para salvarlo del desastre financiero en que se encontraba.

En 1762, Justi publica el tratado detallado de los impuestos y exacciones, y en 1766, el Sistema de la Hacienda Pública.

En este siglo, es cuando en forma perfectamente definida se separa la ciencia de las finanzas públicas de la economía política y constituye una rama autónoma.

El proceso de separación de la ciencia de las finanzas publicas como una rama independiente de la Economía Política, corresponde a un nuevo pensamiento en la organización y competencia del Estado. El profesor doctor Salvador Oria, de la Universidad de Buenos Aires, en Introducción a la Ciencia de las Finanzas de Nitti, dice: “Mientras los clásicos liberales habían sostenido en doctrinas expresadas de manera general que el Estado debería limitarse a lo más imprescindible, los escritores del siglo XIX comenzaron a considerar al Estado como la forma de cooperación social más elevada destinada a realizar algo más completo que la protección de los derechos privados, la garantía de la paz interior y la defensa contra los ataques exteriores y esa restringida función de custodia que dio margen a que se atribuyera al liberalismo la concepción del Estado gendarme”<sup>1</sup>.

Entre las causas de transformación de esta materia, puede considerarse que han influido de modo principal, las siguientes:

- a.- El constitucionalismo de los Estados.
- b.- La acción cada más fuerte de los parlamentos.
- c.- Los procesos de industrialización del primer tercio del siglo XIX a lo que siguió la formación de los organismos obreros y luego la organización de esta nueva clase social como una nueva fuerza con nuevos derechos.
- d.- El pronunciamiento de los partidos liberales contra los impuestos al consumo y los monopolios de carácter privado.

<sup>1</sup>Op.Cta. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de las Finanzas Publicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 2002. p.185

e.- La campaña de los partidos liberales y particularmente el socialista, contra los impuestos sobre consumo y a favor de la aplicación de nuevos gravámenes sobre la renta, la herencia y la fortuna privada.

f.- La propaganda de los mismos partidos y del socialismo de cátedra a favor de las cuotas impositivas que respondan al nuevo concepto de equidad lejanamente inspirado en la teoría de la igualdad del sacrificio, campaña que se traduce en la aplicación cada vez más frecuente de los impuestos.

g.- El desprestigio de las ideas librecambistas que habían apoyado la organización de empresas y explotaciones industriales por parte del Estado en competencia con la actividad privada.

---

A las razones anteriores debemos agregar el enorme incremento de las necesidades financieras del Estado derivadas del aumento de sus gastos. Estas necesidades financieras han dado lugar a una acción cada vez más pesada y enérgica por parte del Estado para obtener de los particulares, a través de los impuestos o los empréstitos, o bien recurriendo a otros procedimientos, el dinero o los bienes que necesita.

Para definir lo que debe entenderse por ciencia de las finanzas publicas podemos decir tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder publico se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas. De acuerdo con esta definición la Ciencia de las Finanzas Publicas comprende dos partes fundamentales: una que se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado o de cualquier otro poder publico ( Federación, Entidades Federativas, municipios), y otra, que se refiere a la aplicación correcta, por parte de los poderes públicos, de sus ingresos. La primera parte comprenderá las reglas de acuerdo con las cuales se deben establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que en la economía general pueden producir, el estudio de los derechos, productos y aprovechamientos; los empréstitos; la emisión de moneda como recurso financiero; la expropiación por causa de

utilidad pública y, en general, todos los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero o los bienes que necesita. La segunda parte estudiará el procedimiento técnico que debe seguirse para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado. Harley Leits Lutz, dice que, “en la actualidad, la palabra “finanza” significa todo lo que tiene relación con la moneda o con transacciones en moneda. Cubrir las necesidades de los Estados modernos requiere el uso de la moneda como medio por lo que la expresión <finanzas públicas> está de acuerdo con el uso general. “Finanzas Públicas” dice, es la ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales.

Schultz y Harris, dicen que la palabra finanza se refiere a todas las categorías y formas de las transacciones monetarias y agregan que aún cuando el termino finanzas publicas no tiene por si mismo un significado especial, Finanzas Públicas es, el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener los fondos de los cuerpos gubernamentales”<sup>2</sup>.

### **1.1.1. TEORÍAS EN TORNO A LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.**

#### **A.- La Teoría Económica de la Escuela Inglesa Representada por Smith, Ricardo y sus seguidores.**

La escuela clásica inglesa, representada por Adam Smith, David Ricardo, J. R. McCulloch, James Mill y sus seguidores, considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico afirmando que la acción del Estado se traduce en un “consumo improductivo”, en virtud de que el cobro de impuestos a los particulares le resta la posibilidad de invertir en nuevas producciones de bienes, esa parte de su renta que les es sustraída de su patrimonio.

Uno de los meritos más importantes de las aportaciones de Smith y de Ricardo consistió en poner orden al Estado caótico en que se encontraba la investigación económica hasta su época. A este orden de la economía se le ha dado el nombre de sistema clásico,

---

<sup>2</sup>Op. Cta. Flores Zavala Ernesto, Op. Cta. P. 189

habiéndolo así elegido las distintas escuelas de pensamiento existentes entre los economistas posteriores a Smith y a Ricardo.

### **B.- La Teoría de la Utilidad Relativa o Marginal de Sax.**

Señala este autor que la economía pública, al igual que la utilidad privada procura la máxima utilidad posible.

Esta teoría y las colaterales a ella sostienen que la utilidad de los gastos públicos debe tener el reconocimiento de las distintas clases sociales de un país determinado, dependiendo dicho reconocimiento de la relativa intensidad de las necesidades privadas y de la diversidad en la estimación en las colectivas. La unanimidad y la espontaneidad constituyen la única garantía contra las injusticias en las cargas tributarias pero, dado que no hay posibilidad de obtener la unanimidad absoluta, es necesario aceptar la unanimidad relativa de la represión pública.

Foucault hace la afirmación de que “la teoría anterior no demuestra que la apreciación subjetiva individual de la relación entre el impuesto que se paga y la utilidad del servicio obtenido, se transforma en la valoración compleja y objetiva que deben aplicar los gobernantes como norma de producción de bienes y servicios públicos. No hay correlación entre necesidades individuales y colectivas, ni estas son la suma de aquellas, a parte de que al efectuar el Estado una selección de necesidades, el principio hedonista no resulta absoluto”<sup>3</sup>.

### **C.- La Teoría del Estado Cooperativo Formulada por De Viti de Marco.**

La Teoría del Estado Cooperativo, formulada por Antonio de Viti de Marco sostiene que el Estado guarda cierta similitud con una sociedad cooperativa de producción y consumo y, en tal sentido, el Estado es un factor de

---

<sup>3</sup>Foucault, Giuliani, C. M. Derecho Financiero, Ed. Depalma, Bs. As. 1990.

la producción, con legítimos derechos a cierta parte de la riqueza, debido a su aportación, como si se tratara de cualquier empresario privado.

Luigi Einaudi afirma que el Estado no funciona en forma como lo suponía De Viti De Marco, sino que fundamentalmente influye en la producción, pero en ningún momento constituye un factor de producción.

#### **D.- La Teoría de Gustavo del Vecchio.**

Retoma una serie de principios fundamentales de la teoría económica e indica que tres de ellos participan en las finanzas públicas: el principio de los gastos fijos o de los costos unitarios decrecientes, el principio de la uniformidad y el principio de la igualdad. Dice este autor que la ciencia de las finanzas consiste en la aplicación de la teoría económica a los hechos financieros. La ciencia de las finanzas es por tanto, la misma teoría económica.

Garino-Canina mantiene que, si bien la teoría de Gustavo del Vecchio es original, la orientación de esta teoría es unilateral e insuficiente al no proporcionar base unitaria a toda la ciencia financiera, como una idea sintética y realmente autónoma.

#### **E.- La Teoría Sociológica iniciada por Wilfredo Pareto.**

La Teoría sociológica considera que, debido a la heterogeneidad de las necesidades e intereses colectivos y a la dificultad para homogeneizar las necesidades individuales, adquieren primacía el criterio y la voluntad de los gobernantes sobre los juicios singulares cuando se establecen las prioridades de las necesidades a satisfacer. Para esta teoría las necesidades públicas son aquellas que los habitantes sienten o deberían sentir comunidad política y que son satisfechas con el gasto público, aunque no sean advertidas por muchos de los miembros que contribuyen con las cargas públicas.

Una de las críticas más importantes que se han hecho a la teoría sociológica es la de que ésta considera al Estado como un “ente metafísico” negándole su calidad de una

entidad real como lo son, por ejemplo, las fundaciones, las corporaciones. Resulta conveniente incorporar a la actividad financiera del Estado elementos políticos y sociales, pero de ninguna manera se le puede desconocer al Estado su calidad de ente real pues, el Estado es el sujeto activo de las finanzas y el punto de referencia natural, del cual tiene que partir la ciencia de las finanzas en su renovación científica para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes siempre desde el punto de vista inferior de la actividad financiera.

### **F.- La Teoría Política según Griziotti.**

En vista de lo parcial e insuficiente de la teoría económica de la actividad financiera del Estado, Griziotti pretendió estructurar un concepto más integral de las finanzas públicas, habiéndole otorgado predominio al elemento político sobre el elemento económico y sociológico. Ya que el Estado es por esencia un sujeto de contenido y naturaleza políticas, lo son también, en consecuencia, los medios que utiliza el Estado para su actividad financiera.

Tanto las teorías económicas como la sociológica y la política han encontrado sus adeptos y detractores. La realidad es que no es posible admitir que la actividad financiera del Estado pueda estudiarse desde un punto de vista estrictamente unilateral.

Podemos concluir que definitivamente la actividad financiera del Estado es de contenido fundamentalmente económico, pero es innegable la extraordinaria importancia que los derroteros políticos y de los elementos sociológicos que se dan en cada país. Así mismo, podemos asegurar que la actividad financiera del Estado incluye elementos políticos, económicos, técnicos, y jurídicos. Los tres primeros son parte de la ciencia de las finanzas y el último del derecho financiero.

#### **1.1.2. - DERECHO FINANCIERO PÚBLICO.**

El Derecho Financiero Público es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado. Gabino Fraga al señalar el contenido de este derecho dice que comprende:

A- La estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa.

B- Los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación.

C- El ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de la función administrativa.

D- La situación de los particulares con respecto a la administración.

El Derecho Financiero Público puede ser nacional e internacional. El internacional se refiere a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero de dos o más Estados soberanos entre sí y de una persona con varios Estados soberanos. El nacional se refiere a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero entre un Estado y las personas que se encuentran sujetas a él. Puede también clasificarse en constitucional y ordinario, según se refiera a las normas establecidas en la Constitución o en las que se encuentran en las leyes ordinarias.

El Derecho Financiero Público puede dividirse en múltiples ramas: Fiscal, Patrimonial del Estado, Crediticio y Presupuestario.

### **1.1.3.- DERECHO FISCAL**

En términos generales, el Derecho Fiscal es aquella parte del Derecho Financiero que estudia los aspectos jurídicos de los impuestos, derechos y aprovechamientos, de cómo se captan los ingresos necesarios para la vida y funcionamiento del Estado.

Raúl Rodríguez Lobato dice que el Derecho Fiscal es sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

De lo anterior se desprende la facultad del Estado de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones, como son sufragar los gastos públicos y satisfacer los servicios públicos, y si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no debe, ni puede ser anárquico, esto debe siempre ceñirse a la ley y en ningún momento salvo excepciones como en caso de guerra o epidemia, podrá actuar sobre las garantías constitucionales que nos otorga nuestra Carta Magna.

#### **1.1.4. - DIVISIONES DEL DERECHO FISCAL.**

##### **A.- Derecho Tributario Sustantivo.**

Se llama Derecho Tributario Sustantivo o Material al conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica sustantiva principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo

El Derecho Tributario Sustantivo está regulado por el principio de la legalidad y por lo tanto solo existen obligaciones tributarias en virtud de la ley que así lo establece de contribuir a los gastos públicos, pero solo en la forma proporcional y equitativa que establecen las leyes (artículo 31, fracción IV constitucional).

##### **B.- Derecho Tributario Formal o Administrativo.**

El Derecho Tributario Formal o Administrativo es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y la recaudación de los tributos, y de su tutela.

##### **C.- Derecho Constitucional Tributario.**

El Derecho Constitucional Tributario es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como concordar los diversos poderes tributarios que existen en los Estados Federales. Determinan los límites temporales

y especiales en que se ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes.

#### **D.- Derecho Procesal Tributario.**

El Derecho Procesal Tributario es conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

#### **E.- Derecho Penal Tributario.**

Es el conjunto de normas jurídicas que define los hechos ilícitos en materia tributaria. Pueden ser delitos o simples infracciones. Designa también las sanciones que se imponen a los agresores.

#### **F.- Derecho Internacional Tributario.**

El Derecho Internacional Tributario esta integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, forma de cooperación de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.

### **1.1.5.- RELACION ENTRE EL DERECHO FINANCIERO Y EL DERECHO FISCAL Y LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS.**

Entre la Ciencia de las Finanzas Publicas y el Derecho Financiero se establecen relaciones estrechas de afinidad.

La Ciencia de las Finanzas Públicas evidentemente constituye el esqueleto del sistema financiero de todo Estado, debe siempre tener presente en sus elaboraciones cuál es la naturaleza jurídica de los tributos estudiados y cuál es el perfil jurídico de los varios institutos financieros. Por un lado el estudio de la legislación positiva no constituye sino una parte, científicamente secundaria, del objeto de estudio del Derecho Financiero y por

otro lado, la naturaleza jurídica de los tributos, el perfil jurídico de los institutos financieros, constituyen datos que la ciencia de las finanzas debe recibir precisamente ya elaborados del Derecho Financiero y Tributario, pues no toca a ella desarrollar investigaciones de contenido preferentemente jurídico. El Derecho Financiero y el Tributario deben, a su vez, indudablemente, tomar en préstamo de la ciencia de las finanzas algunos principios económico-financiero que constituyen bases indispensables para sus elaboraciones.

El Derecho Tributario por ser conjunto de normas que se refiere a los tributos, tiene vinculación, muy estrecha con la disciplina científica que estudia esta forma de recursos estatales, y que sólo es posible conocer el aspecto jurídico del tributo cuando se conozca, al mismo tiempo, que es el tributo, desde un punto de vista científico en su función político-económica por cuanto las normas no estén desvinculadas de los motivos profundos que el legislador ha tenido en vista cuando las ha dictado<sup>4</sup>

## **1.2. ECONOMÍA PÚBLICA Y PRIVADA.**

La actividad económica no puede definirse como la destinada a satisfacer las necesidades humanas, porque entonces todo acto sería económico; hay que aislarla por medio de unos principios; el fundamental de ellos es el la escasez de los medios en relación a los fines; la actividad económica es la que persigue fines con medios limitados y debe efectuar un juicio de valoración de los medios a los fines cuando un mismo medio no puede a la vez satisfacer varios fines.

Toda la economía actual se construye sobre la fijación de los precios y es monetaria, el juicio de valor económico ha de expresarse por una manifestación objetiva: el precio, referido a un modulo estimativo, que es el dinero. la Economía es necesariamente monetaria, y sin unidad objetiva del valor no hay utilidad, debido que la actividad económica es la que puede medirse monetariamente.

---

<sup>4</sup>Jarach, D, Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Revista de Jurisprudencia, Bs. As., 1990. p. 30

Cualquier clase de actividad económica ha de realizarse dentro de una sociedad. Todo grupo humano necesita un intercambio de prestaciones económicas entre los sujetos que la componen; pero según que la actividad persiga fines individuales o totales del grupo, la economía se divide en Privada y Pública. En la primera se persiguen fines relacionados con el hombre como ser independiente, como titular de una microeconomía; en la segunda, esos fines son públicos y el titular de esa microeconomía es el Estado. A esta rama se le llama también Hacienda Pública y actividad financiera del Estado. La Hacienda Pública es la que investiga los principios de la vida económica del Estado.

Debemos precisar las semejanzas y diferencias que existen entre la Economía Pública y la Economía Privada. Existen grandes puntos de contacto entre ellas, por que se normas por principios generales que son aplicables por igual a una y a otra; en efecto, tanto en la Economía Publica como en la Privada existe una relación de interdependencia entre los ingresos y los gastos, y tanto en una como en otra, debe procurarse obtener la mayor utilidad posible de la inversión que se haga; es decir, que los gastos deben realizarse dentro de las estrictas normas de aprovechamiento de las cantidades invertidas y de honestidad. En la Economía Pública primero deben determinarse los gastos y después los ingresos necesarios para cubrirlos, pero esta afirmación como principio absoluto es falsa, la relación entre gastos e ingresos es de estrecha interdependencia y ambos deben determinarse al mismo tiempo; carecería de todo objeto que el Estado determinará los gastos que debe hacer si la capacidad económica de sus miembros no es bastante para soportar los impuestos necesarios para cubrirlos; por otra parte, si la capacidad económica general permite al Estado obtener fuertes ingresos, sin gravar con exceso la economía particular con cantidades elevadas, ese Estado estará en condiciones de realizar una mayor actividad: aumentar las obras publicas, mejorar o aumentar los servicios, etc. Esto nos revela la necesidad de fijar la cuantía de los gastos en relación con las posibilidades de ingresos y a su vez, calcular estos según la cuantía de los gastos indispensables, es decir, existe entre ingresos y egresos una relación de interdependencia, exactamente como en la Economía Privada.

La distinción entre Economía Pública y Privada es muy difícil y ha tenido varias soluciones. En toda Economía Pública o Privada existen los tres momentos de adquisición,

mantenimiento y empleo de los recursos pecuniarios, por que toda economía es un movimiento de riqueza expresada en forma monetaria, todo ingreso es un cobro y todo gasto determina un pago, existiendo un movimiento inverso de entrada en un patrimonio y salida en otro.

Las .diferencias fundamentales que existen entre la Economía Publica y la Privada son las siguientes:

A- Las fuentes de ingreso. Tratándose de la Economía Privada los ingresos se derivan de alguna de estas tres fuentes: del esfuerzo personal de los individuos, de la explotación de su capital, o de ambas cosas combinadas. Tratándose de la Economía Publica los ingresos se derivan fundamentalmente de los impuestos, es decir, de las prestaciones que exige el Estado como entidad soberana. Solo en mínima parte obtiene la entidad pública ingresos semejantes a los de la Economía Privada como son los que corresponden a las contraprestaciones por ciertos servicios, al producto de sus bienes propios, o préstamos de Estados extranjeros o de los miembros del propio Estado.

B- Otra diferencia fundamental consiste en el objeto de la inversión de la riqueza pública y la privada, porque generalmente en la Economía Privada las inversiones se realizan para obtener la satisfacción de determinadas necesidades concretas, pero tratándose de la Economía Pública, la inversión principal se realiza en primer lugar en provecho, no del Estado mismo, sino de sus miembros y, en segundo lugar, la inversión tiene por objeto principalmente la prestación de servicios públicos generales. Normalmente el Estado proporciona una serie de satisfacciones generales que no son susceptibles de una apropiación individual, ni de un aprovechamiento individual exactamente determinado, como por ejemplo la defensa personal, la seguridad pública el alumbrado público, la creación de jardines, la pavimentación de calles...

C -Otra diferencia entre una clase de Economía y otra se hace consistir en que, por virtud del carácter permanente de la persona pública, no necesita ahorrar como sucede en la Economía Privada, para hacer frente a situaciones imprevistas, pues el Estado esta siempre en la posibilidad de obtener ingresos extraordinarios, ya sea a través de impuestos que tengan este carácter o bien por la emisión de empréstitos.

## **1.3. LA HACIENDA PÚBLICA DEL ESTADO.**

### **1.3.1. CONCEPTO.**

La Hacienda Pública dentro de la concepción clásica, es el órgano mediante el cuál el Estado procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto de los individuos de las cargas resultantes, en la concepción moderna la Hacienda Pública podría ser menos precisa, pudiéndose definir como el órgano que estudia la actividad del Estado cuando utiliza medidas especiales, llamadas medidas financieras; gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos.

Richard Musgrave ha dicho que “al conjunto de problemas que se centran en torno al proceso ingreso-gasto del Estado se le denomina tradicionalmente Hacienda Pública”<sup>5</sup> refiriéndose por tales problemas principalmente a la asignación de recursos, la distribución de la renta, el pleno empleo, la estabilidad del nivel de precios y el desarrollo. Por su parte Harold M. Groves ha puntualizado que el campo de investigación de la Hacienda Pública es el de estudiar los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales y locales, así como de que dicho estudio comprende fundamentalmente cuatro divisiones; recaudaciones públicas, gastos públicos, deuda pública y ciertos problemas del sistema fiscal en su conjunto, por ejemplo, la administración y la política fiscales.

Diversos autores al definir el concepto de Hacienda Pública y al tratar de enmarcar su contenido han enfatizado con mayor insistencia la actividad financiera del Estado en relación al ingreso y los gastos públicos. Algunos otros se han interesado más en los empréstitos o en la moneda y, para muchos, la Hacienda Pública es el gran marco de la actividad financiera estatal que comprende la totalidad de las medidas y las políticas financieras y económicas de que el Estado dispone para cumplir sus fines.

---

<sup>5</sup>Op.Cta. Flores Zavala Ernesto, Op. Cta.

Por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.

La voz Hacienda tiene su origen en el verbo latino *facera* que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de Público significa toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.

Por su parte, Rafael Pina nos dice que hacienda, en términos generales significa patrimonio, pero que Hacienda Pública es el conjunto de los bienes pertenecientes al Estado y la organización oficial establecida para la administración de los estos bienes.

Hacienda Pública.- Las propiedades del Estado en su conjunto reciben el nombre de Hacienda Pública, concepto que comprende todos los bienes y recursos económicos de carácter público así como las deudas y compromisos económicos a cargo del Poder Público.

La Hacienda Pública es una parte de la economía. De lo que se concluye que esta relacionada inmediatamente con la economía pública. La misión de la Hacienda Pública estriba en observar, describir y exponer de manera sistemática las instituciones y medidas de carácter financiero.

Según se ubique la Hacienda en el campo de las ramas económicas, o en el sector de las regulaciones jurídicas, se distribuirá el régimen patrimonial entre diversos cuerpos administrativos, centralizados o descentralizados.

La Hacienda, económicamente considerada, abarca los bienes inmuebles, el dinero y los créditos, así como los derechos y actividades productivas de la entidad pública. Pero la Hacienda, legalmente estructurada, se reduce al patrimonio que administra la Tesorería Federal, Estatal o Municipal.

La Hacienda Pública como organismo y como concepto en el Derecho Positivo, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda dentro de la administración del reino español. De ahí pasa a la América Latina, y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha

conocido tradicionalmente como Secretaria de Hacienda, agregándole posteriormente la innecesaria expresión “y de Crédito Público”.

Hacienda Pública se considera modernamente como sinónimo de Actividad Financiera, Finanzas Públicas y Ciencia de las Finanzas.

Algunos tratadistas adoptan la corriente de que las Finanzas Públicas o la Hacienda Pública, son un objeto real o material de conocimiento que reviste diversas facetas o aspectos de estudio, en cada uno de los cuales intervienen diferentes disciplinas, por lo que no existe una ciencia única de las Finanzas Públicas sino varias técnicas, artes y disciplinas .autónomas interesadas, que la tiene como su objeto formal.

De lo anterior, podemos decir que la Hacienda Pública es toda actividad económica realizada por el Estado, el manejo de su patrimonio y la obtención de sus ingresos, a través de distintos órganos estatales, para lograr la realización de todas sus atribuciones públicas atendiendo a finalidades políticas y con una reglamentación legal.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, podemos desprender que la actividad hacendaría la realiza el Estado, a través de diversos organismos o dependencias oficiales, sean Secretarías o Departamentos de Estado, Tesorerías u organismos descentralizados, y no solo mediante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aunque debe decirse que esta Secretaría es la que principalmente realiza funciones hacendarías.

### **1.3.2. FISCO.**

Recibe el nombre de Fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública, y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

La palabra Fisco viene del latín *fiscus*; designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado.

Por su parte, el tratadista Martínez López, define al fisco como “el conjunto de organismos centralizados de la Secretaria de Hacienda, encargados de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe liquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su caso, constituyen el fisco”<sup>6</sup>.

Con base en los anteriores conceptos, podemos decir que, Fisco es el conjunto de organismos administrativos, centralizados, autónomos o no, así como los descentralizados fiscales autónomos con personalidad jurídica propia, encargados de ejecutar las leyes fiscales y por lo mismo de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe liquido y exigible, percibirlos y cobrarlos en su caso, a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el Fisco ejerce su función recaudadora y sancionadora, obra como autoridad, pero en los juicios que ocasiona la inconformidad de los causantes con las resoluciones o procedimientos de las autoridades tributarias, el Fisco queda sujeto al mismo plan de igualdad procesal que el opositor.

El Fisco tiene la facultad de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público, pues tiene por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos.

### **1.3.2.1.- LOS FISCOS DE LOS ESTADOS.**

Por disposición constitucional (Artículo 40) los Estados miembros de la Federación son libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior. Por tanto pueden organizar libremente sus haciendas públicas, salvo las limitaciones que la propia Constitución establece; los Estados carecen de facultad para establecer aquellas contribuciones que son exclusivas de la Federación (comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos

---

<sup>6</sup>Martínez, López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2000

concesionados o explotados directamente por la Federación, especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza) (Art.73, XXIX constitucional); otro precepto constitucional les prohíbe acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; gravar el paso de personas o cosas que atraviesen su territorio; ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiere inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía, expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; emitir títulos de la deuda pública pagaderos en moneda extranjera o fuera del territorio nacional; contratar directa o indirectamente préstamos con gobiernos de otras naciones, o contraer obligaciones a favor de sociedad o particulares extranjeros, cuando hayan de expedirse títulos o bonos al portador o transmisibles por endoso; gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (Art. 117 constitucional) y sin el consentimiento del Congreso de la Unión no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o exportaciones ( Art. 118 constitucional.)

Los Estados pueden expedir sus leyes de ingresos y aprobar sus presupuestos de egresos, a través de sus respectivas legislaturas. Las funciones administrativas en materia fiscal las realizan a través de las tesorerías estatales. Las controversias en materia fiscal son resueltas, en algunos casos, por los tribunales civiles y en otros por tribunales fiscales administrativos.

### **1.3.2.2.- LOS FISCOS MUNICIPALES.**

De acuerdo con el artículo 115 constitucional, la Hacienda Pública de los municipios se integra por las contribuciones que decreta la Legislatura del Estado a que

pertenezcan. Por lo tanto, la actividad financiera municipal se reduce a recaudar los ingresos y a erogarlos de acuerdo con los presupuestos que aprueban las legislaturas locales. Esa actividad la realizan a través de las tesorerías municipales.

#### **1.4 INGRESOS PÚBLICOS DEL ESTADO.**

La importancia de este tema, consiste en conocer cuales son las diferentes fuentes de ingresos o recursos con los que cuenta el Estado para expensar el gasto público.

La actividad financiera, por su propia naturaleza, es de carácter instrumental, así, ingresos y gastos no constituyen un fin en si mismos, pues sólo son un instrumento para lograr los fines del Estado. El carácter medial o instrumental permite diferenciar a la actividad financiera de las demás actividades del Estado. Y una de las notas distintivas de esta actividad financiera es su caracterización monetaria, pues tanto ingresos como gastos públicos se expresan en sumas de dinero, es decir, tanto el presupuesto de ingresos como el de egresos aparecen necesariamente expresados en términos monetarios. José Juan Ferreiro Lapatza, señala que, “Son ingresos públicos las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines”<sup>7</sup>. En términos similares, Giuliani Fonrouge sostiene que esa preferible concebir a los ingresos públicos en sentido lato como: “Las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social”<sup>8</sup>. La anterior definición la formula después de precisar que resultan objetables aquellas que concretan los ingresos a las erogaciones relacionadas con los servicios públicos, y considera que, en el aspecto se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico, social, financiero, los conceptos de “servicio público”, de “utilidad pública” y de “interés público” que antes servían para determinar el gasto, han sido superados, pues, agrega, que para caracterizar el gasto público no es indispensable que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales, sino que también puede serlo por entidades de tipo privado o semiprivado.

<sup>7</sup>Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, pp. 155.

<sup>8</sup>Giuliani Fonrouge, C. M., Derecho Financiero Vol. I, 6° Edición, Ed. Depalma, Bs. As. 1990. pp.189.

Ahora bien, el concepto de ingreso público, no solo significa una entrada en el patrimonio del ente público, pues, no basta que unas cantidades de dinero entren en las arcas públicas para que exista un ingreso público, toda vez que, además, estas entradas deben estar destinadas a sufragar los gastos públicos, en virtud de que el fenómeno jurídico financiero es un objeto unitario, aunque con dos vertientes: el ingreso y el gasto; uno carece de sentido sin otro.

#### **1.4.1.- CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.**

En la doctrina se cuenta con un gran número de criterios de división de los ingresos públicos. Sin embargo, las clasificaciones únicamente tienen valor cuando responden a exigencias de orden práctico o a necesidades sistemáticas, y en este sentido, una de las clasificaciones más conocidas los dividen en: ordinarios y extraordinarios, originarios y derivados y tributarios y no tributarios.

##### **A.- Ingresos Ordinarios e ingresos Extraordinarios.**

Esta clasificación financiera de los ingresos públicos del Estado es una de las más conocidas, y se puede afirmar, que tiene su origen en la concepción clásica de la Hacienda Pública, conforme a la cual el Estado debía cubrir sus erogaciones ordinarias con igualmente de tipo ordinario, y solo se permitía allegarse ingresos extraordinarios cuando se presentaran gastos imprevisibles, como sucede en el caso de guerra, catástrofes, etc.

Ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Extraordinarios son aquellos que se perciben solo cuándo circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que le obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.

## **B.- Ingresos Originarios y Derivados.**

Los ingresos originarios son aquellos que procura el Estado de manera directa, desarrollando una actividad, ejerciendo una industria, con la mira puesta en la consecución de una ganancia, en la obtención de una renta. Por otra parte, se entiende por ingresos derivados aquellos que, como su propio nombre indica, no suponen una actividad directa por parte del Estado. Se los procura de una manera mediata, acudiendo a las economías individuales y reclamando parte de sus ingresos para enjugar sus gastos y satisfacer así las necesidades de carácter público.

En general se sostiene que los ingresos originarios son aquellos que proceden del mismo patrimonio del Estado y que son obtenidos en forma similar a como podría hacerlo un particular. De esta manera, se puede afirmar que la figura jurídica de los productos consignada en el artículo tercero del Código Fiscal de la Federación, corresponde a esta concepción de los ingresos originarios, puesto que aquellos son definidos como “las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado”.

Son ingresos derivados por exclusión, todos los que no tienen la categoría de ingresos originarios, quedando comprendidos, en consecuencia, aquellos provenientes de impuestos, derechos, contribuciones especiales, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y empréstitos.

## **C.- Ingresos Tributarios y no Tributarios.**

En los ingresos tributarios quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, derechos y contribuciones especiales, y en los no tributarios quedan comprendidos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de Derecho Público, como la requisición o de un acto de Derecho Privado como puede ser la venta de bienes del Estado.

#### **1.4.1. INGRESOS ORDINARIOS.**

Son las percepciones que constituyen la fuente normal y periódica de recursos fiscales que obtiene el Gobierno Federal como base fundamental para financiar sus actividades. Es una parte de los ingresos gubernamentales que obtiene el Estado haciendo uso de su poder coercitivo de forma unilateral; o bien por una contraprestación obligatoria; es decir incluyen los recursos que impliquen una obligación de deuda. Estos son permanentes y previsibles. Son las percepciones que obtiene el Sector Público en el desempeño de sus actividades de derecho público y como productor de bienes y servicios por la ejecución de la Ley de Ingresos.

Los ingresos ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Los ingresos ordinarios son:

- A. Los impuestos.
- B. Los derechos.

Los dos grupos reciben el nombre, en conjunto, de rentas derivadas o de derecho público porque entrañan el ejercicio del poder soberano.

- C. Los productos, llamados también rentas originarias, patrimoniales, o de derecho privado.
- D. Los aprovechamientos.

##### **A.- Los impuestos.**

Los impuestos constituyen cuantitativamente la fuente más importante de ingresos públicos para el Estado. La tarea del Estado de imponer contribuciones tiene indudablemente una importancia de primer orden, no sólo por el monto de la recaudación de impuestos, sino por la dificultad de vencer la gran resistencia de los contribuyentes a pagar impuestos a cambio de ninguna contrapartida directa.

El concepto de impuestos en el actual Código Fiscal de la Federación tiene un carácter residual, puesto que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos (artículo 2° fracción I).

#### **B.- Los derechos.**

El Código Fiscal de la Federación dice que Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en el último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son Derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado (artículo 2° fracción IV).

#### **C.- Los productos.**

El Código Fiscal de la Federación define a los productos como aquellas contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio público (artículo 3° último párrafo).

#### **D.- Los aprovechamientos.**

Según el Código Fiscal de la Federación, son aprovechamientos, los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de la contribución, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal (artículo 3° primer párrafo).

#### **1.4.2. INGRESOS EXTRAORDINARIOS.**

Los Ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben solo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que le obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.

Son aquellos recursos de carácter excepcional que provienen de la enajenación de bienes nacionales, de la concertación de créditos externos e internos o de la emisión de moneda. Son todas aquellas percepciones que provienen de actos eventuales, para cubrir gastos también eventuales.

Los ingresos extraordinarios son:

- A. Impuestos extraordinarios.
- B. Derechos extraordinarios.
- C. Contribuciones.
- D. Empréstitos.
- E. Emisión de moneda.
- F. Expropiación.
- G. Servicios personales.
- H. Ingresos destinados a partida de reconstrucción.
  
- I. Impuestos extraordinarios.

Son aquellos que el Estado establece de forma temporal y solamente gravan el capital privado.

#### **B.- Contribuciones.**

Las contribuciones constituyen el renglón más destacado dentro de los recursos económicos con los que cuenta el Estado para cumplir con sus fines. Son contribuciones las prestaciones obligatorias en dinero o en especie establecidas en la ley para sufragar los

gastos públicos y que se hacen efectivas por el Estado o un ente público autorizado para tal efecto por aquél.

### **C.- Empréstitos.**

Operación financiera que realiza el Estado o los entes públicos, normalmente mediante la emisión de títulos de crédito, para atender sus necesidades u obligaciones. Aplicase particularmente a los préstamos otorgados al Estado. Usualmente está representado mediante la emisión de bonos. Recursos de origen interno o externo que recibe el Gobierno Federal, los cuales se formalizan a través de contratos, certificados y documentos que amparan obligaciones derivadas del ejercicio presupuestario.

### **D.- Emisión de Moneda.**

Corresponderá privativamente al Banco de México ordenar la acuñación de monedas según lo exijan las necesidades monetarias de la República y estrictamente dentro de los límites de esas necesidades.

El Banco de México sólo podrá ordenar la fabricación de moneda metálica a quienes previamente la Secretaria de Hacienda y Crédito Público haya autorizado para este efecto..

### **E.- Expropiación.**

La expropiación es una actividad del poder publico, (Federal o de los Estados) por lo cuál se le impone a un particular la cesión de su propiedad (bienes muebles o inmuebles) mediante ciertos requisitos de los cuales el principal es una indemnización por razones de utilidad publica para realizar obras de interés general y de beneficio social.

## **CAPITULO II.**

### **LOS IMPUESTOS DEL ESTADO.**

#### **2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.**

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto; pero individualmente un gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraban en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales.

Para entender debidamente la naturaleza de las exacciones existentes en la Edad Media, hace falta hacer una breve exposición sobre la organización económica y política imperante. En lo político, el último momento de la unidad de la Europa Occidental cristiana, se realizó en el Imperio de Carlo Magno, quien pudo transmitir la Corona Imperial a su hijo, Luis el Piadoso, en el siglo V de nuestra era. Pero a partir de entonces ocurre una desmembración del Imperio al mismo tiempo que un acrecentamiento del poder de los grandes señores, al grado de que el rey llegó a ser solo un noble más. A partir del siglo V, se observa una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, que provocó un cambio en la economía, que se convierte en una economía de tipo rural; pero esta economía es rudimentaria porque solamente se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues no había ya ciudades a las que abastecer ni comerciantes que llevaran los productos de sus regiones a otras.

Como consecuencia de este proceso, en el siglo XI aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales, sometidos al dominio de un gran señor teóricamente ligado al rey. Al lado de estos grandes dominios aparecían algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, propiedades que recibieron el nombre de alodios; Perteneían a su dueño en propiedad absoluta, de la que podía disponer libremente.

Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor, otras que se daban a los cortesanos a cambio de reconocimiento por parte de estos, un vasallaje, debiendo prestar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de señor o cada vez que había un cambio de vasallo. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos, que a su vez estaban divididos en dos categorías: los ingenuiles u hombres libres, que no podían ser sometidos a trabajos serviles y los siervos, que realizaban los trabajos viles y que eran sucesores de los esclavos de la antigüedad.

El vasallo tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales y las relativas a prestaciones económicas. Entre las personales estaba la de servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra, esta obligación se fue restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII solo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días. También tenía la obligación el vasallo de permanecer en guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa los visitantes de un señor. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

En las prestaciones de carácter económico estaban las prestaciones en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero a su hijo.

Si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto, que, a veces, era de tres años de renta.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otra de carácter económico. Entre las de carácter económico pueden señalarse las siguientes: la capitación, el formariage y la mano muerta.

La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año. El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad normalmente muy elevada, en cambio, cuándo se casaban dios personas del mismo feudo el censo era insignificante. La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate, a lo que se llamaba “derecho de relieve”.

Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de recate.

El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no la pagan se les despojaba o se les exigía una multa.

El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque al momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se encontraban casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las cruzadas.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Otras prestaciones generales consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas.

Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco, cabra, etc. Se cobraban derechos por la venta de trigo, de la sal, de la carne, de las mercancías de cerveza, de parada, de mercado, de canasta, de feria, entre otras.

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y pisar sus uvas en su lagar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho de especie que recibía el nombre de “banalidades”, por que se instituyeron por medio del bando, pregón o edicto.

Se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pastar ganado o por pescar en las aguas señoriales.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria. Los que comparecían ante los tribunales estaban también obligados a pagar derechos por servicio de justicia.

Entre las obligaciones de carácter personal que tenían los aldeanos estaban las de cultivar los terrenos propios del señor; cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses; se fijaba el número de días de trabajo que debían destinarle y si debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos. Debían también transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar los caminos y los edificios.

Además de los derechos antes mencionados, el señor tenía el de la confiscación de los bienes de aquellos de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, y el llamado derecho de naufragio, que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas pertenecían al señor. También tenía derecho el señor a los bienes que tuvieran en su poder los extranjeros que morían dentro de su territorio, así como a los bienes de los que morían intestados y a los tesoros ocultos.

Los señores gravaban también el tránsito de las mercancías y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que pagara. Se cobraban derechos sobre los puentes y los ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones, de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie.

Además de estos derechos, el señor tenía el llamado derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por él mismo, y podía también obtener de los mercaderes, al fiado, los géneros que le convenía.

También tenían los señores el derecho de guarda, que consistía en que debían guardar los bienes del obispado en tanto este estuviera vacante, conservando ellos los productos de dichos bienes; esto daba lugar a que procuraran que la vacante durara el mayor tiempo posible.

Para el cobro de las prestaciones a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

En estos derechos feudales, encontramos el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad. Los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido, transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista.

Los servicios de carácter personal se fueron substituyendo, con el transcurso del tiempo por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos

Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta nuestros días, así como los que grababan el consumo de diversos artículos: sal, cerveza, etc.

La talla o pecho se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial, conservando todavía en tiempo de la Revolución Francesa, a pesar de la transformación que había sufrido, el nombre de talla. La talla había dejado de ser en algunas provincias de Francia, un tributo arbitrario para convertirse en el impuesto sobre la propiedad territorial.

## **2.2. DEFINICIÓN DE IMPUESTOS.**

El criterio que preside el uso del impuesto para procurar ingresos al Estado es el de la capacidad contributiva, en independencia de la prestación de un servicio o del logro de una ventaja económica. Explica Giannini que no es posible exigir a los ciudadanos que concurren al gasto, que es en su totalidad indivisible, en proporción a la utilidad que cada uno de ellos obtiene mediante la satisfacción de la necesidad, se adopta, para el reparto de aquel a todos los asociados, el criterio diverso de la capacidad contributiva, en cuya virtud cada ciudadano viene obligado en contribuir en proporción a su riqueza. Esta forma de contribución se llama impuesto.

Y Jarah, al llegar al impuesto, concluye diciendo que llegamos a otra serie de supuestos legales adoptados por el legislador con otro criterio, que la Ciencia de las Finanzas ha elaborado ampliamente con discusiones interminables, y, por lo tanto, aun no concluidas, pero que en conjunto se pueden considerar resumidas en la teoría de que el Estado puede prescindir también del beneficio particular ocasionado indirectamente a ciertos contribuyentes y repartir la carga pública de acuerdo con otro principio, que es el de la capacidad de pagar, de que cada uno pague lo que pueda.

La obligación de dar o de hacer coactivamente impuesta por mandato de una ley o mandato expresamente autorizado por este a favor de un ente publico, 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. Antonio Berliri.

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

José Álvarez de Cienfuegos señala que el impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a esta compensación alguna específica y reciproca de su parte.

Gastón Jeze no da una definición del impuesto, hace una numeración de sus características que son las siguientes:

- A.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.
- B.- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
- C.- El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.
- D.- Se establece según reglas fijas.
- E.- Se destina a gastos de interés general.
- F.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo expresa que “impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II y III de este artículo (que son las aportaciones de seguridad y los derechos). La definición tiene carácter de residual, en tanto comprende todas las especies de contribuciones que no son derechos ni aportaciones de seguridad social”<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup>Código Fiscal de la Federación

El impuesto es una prestación tributaria, con las características expuestas en torno a los tributos. Pero además, y como el resto de las obligaciones tributarias es ex-lege, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y lo define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprende todos los elementos del impuesto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto el principio de legalidad tributaria al sostener que “para que la tributación con la que los habitantes de la Republica deben contribuir a los gastos públicos, asi de la Federación, como de los Estados y los Municipios, sea proporcional y equitativa como lo previene el estatuto constitucional invocado, es preciso que no solo la ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía o proporcionalidad la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo quiere la Constitución Federal, la que fija fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario”<sup>10</sup>.

Además, la prestación tributaria debe tener carácter de definitiva, es decir, no reclamar una devolución o restitución en ningún tiempo ulterior.

### **2.3. DIVERSAS TEORÍAS SOBRE LOS IMPUESTOS.**

Hemos analizado algunas de las definiciones de los tratadistas contemporáneos y en todos hemos encontrado una idea fundamental: la de que el impuesto es, en esencia, una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado; pero no siempre se ha considerado al impuesto en la misma forma, por lo que es necesario hacer una revisión de algunos de los conceptos fundamentales emitidos sobre esta cuestión.

Son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto y son los siguientes:

---

<sup>10</sup>Suprema Corte de Justicia de la Nación, V Época, tomo LXXXI, p. 6374.

- A.- El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (Teoría de la Equivalencia).
- B.- El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que esta obligado a proporcionar el Estado. (Teoría del Seguro).
- C.- El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.
- D.- El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama la teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.
- E.- El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.

### **Teoría de la Equivalencia.**

La primera tesis fue sostenida inicialmente por Pufendorf de la escuela cameralista. Esta escuela nació, a mediados del siglo XVII, como ciencia de la administración de la hacienda de los príncipes, para preparar a los funcionarios fiscales de la Cámara Principis con conocimientos generales de economía y administración. Pufendorf sostenía que el impuesto es la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una capitación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección de patrimonio.

La Teoría de la Equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable porque nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción de los impuestos que paga y, en muchos casos, el beneficio particular es inversamente proporcional al impuesto pagado.

Leroy Beaulieu dice que el impuesto es una parte del poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza, que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas, en provecho de las generaciones futuras.

Esta definición, si se considera como algo general y abstracto, y refiriéndose al conjunto de los gravámenes que pesan sobre un conglomerado social, puede tener un elemento de verdad, porque considerados de esta forma, efectivamente los impuestos que

son a cargo de un conglomerado social o bien servicios que han sido prestados a generaciones pasadas, o que se prestarán a generaciones futuras, como la construcción de puentes, puertos, ensenadas, carreteras, escuelas, etc., pero podemos afirmar que esta definición es inexacta por las siguientes razones:

A.- No toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, hay una serie de actividades del Estado que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos y dichas actividades requieren también gastos que se cubren con el rendimiento de los impuestos.

B.- Hay una serie de gastos que el Estado realiza, no solamente fuera de la prestación de los servicios públicos, sino aún fuera de su actividad legal, es decir, gastos por actividades realizadas por el Estado excediéndose de sus atribuciones o que son dañosas para los individuos como las guerras, estas actividades constituyen una de las causas más grandes de egresos y no obstante que se trata de conceptos opuestos al de servicio público, deben ser cubiertas por los rendimientos de los impuestos.

C.- Analizando el concepto impuesto con referencia a los particulares que están sujetos a él, puede observarse que ordinariamente el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto; por otra parte hay servicios que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos; por ejemplo: las obras de asistencia pública benefician precisamente a aquellos que por su situación personal no están en condiciones de pagar impuesto alguno: ancianos, inválidos, niños, enfermos, etc.

### **Teoría del Seguro.**

La segunda teoría, es la que considera los impuestos como una prima de seguro por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad pública.

E. de Girardin dice que el impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute. Este concepto del impuesto se encuentra inspirado en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto del impuesto constituyen una prima por esta garantía. Esta tesis es falsa por las siguientes razones:

A.- Parte de un principio falso porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos.

B.- Un somero análisis de los presupuestos de los Estados modernos y aún de aquellos que existían cuando la teoría se formuló, nos revelan que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros constituyen una pequeñísima parte de dichos presupuestos, en los que las grandes cantidades están destinadas a fines absolutamente diversos, como obras públicas, salubridad, educación, economía, etc.

C.- En ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona. De actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, y el Estado no procede en esta forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos, sino que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción será simplemente preventiva y punitiva.

### **La Teoría del Capital Nacional.**

Expone que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país.

La Teoría del Capital Nacional considera al impuesto como la forma de obtener la cantidad necesaria para poner en obra y cubrir los costos generales de la explotación del capital nacional. Esta definición es de M. Menier, partidario del impuesto único sobre el capital, y es también inexacta, porque como ya se ha visto, la actividad del Estado no puede circunscribirse dentro de determinada forma única, sino que tiene aspectos múltiples que requieren la erogación de cantidades que se obtienen, en forma fundamental, de los impuestos.

## **La Teoría del Sacrificio.**

La Teoría Del Sacrificio ubica al impuesto como una carga que debe ser soportado con el mínimo esfuerzo. Esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos, proporciona un elemento que se debe considerar en el establecimiento de las contribuciones; que el sacrificio que produzca el impuesto en cada individuo sea el menor posible.

John Stuart Mill considera el impuesto como un sacrificio, solamente que no pretende con eso dar una definición sino proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Considera, además, que el sacrificio debe ser el menor posible. El sacrificio esta en función de dos variables: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

## **El Impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.**

Eheberg sostiene que debe rechazarse la idea del sacrificio y considerar el deber tributario como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general. Él ultimo fundamento jurídico del impuesto es precisamente el de que no exista fundamento jurídico alguno. Asi como la Nación y el Estado, no solo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, asi también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual deba aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando asi lo exija el bien general.

La verdad es que el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se debe encontrar en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual esta ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

## **PRINCIPIOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS.**

### **Los Principios de Adam Smith**

El economista inglés Adam Smith estableció cuatro principios fundamentales de los impuestos. Estos cuatro principios se han llamado de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

#### **Principio de Justicia**

Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

Lo principal en esta máxima es que los impuestos deben ser justos y equitativos.

#### **Principio de Certidumbre.**

El impuesto a pagar debe ser fijo y no arbitrario, indicando fechas y lugares de pago, cantidad, sanción, inflación y recursos o medios de defensa.

#### **Principio de la Comodidad**

El impuesto debe recaudarse en la forma y época que más convenga al contribuyente se procura que el impuesto se cobre cuándo el contribuyente disponga con los medios para pagar.

#### **Principio de Economía**

El costo de recaudación debe ser el menor posible para que la mayor parte del rendimiento lo utilice el Estado para sus atribuciones.

## **Los Principios de Adolfo Wagner**

### **Principio de la Política Financiera.**

Los principios de la política financiera se derivan del principio de que se debe determinar el gravamen según la elevación de las necesidades y cubrir las necesidades con el producto de los gravámenes.

Suficiencia de Imposición: Los impuestos deben cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado.

Elasticidad de imposición: Los impuestos se adaptan a variaciones, según las necesidades para la producción de recursos necesarios.

### **Principio de la Economía Pública.**

- 1.- Elección de buenas fuentes de impuestos; es decir que exista una riqueza real.
2. - Elección de clase de impuestos; esto es, con la finalidad de contemplar a todas las personas.

## **PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.**

### **Principio de Legalidad.**

La fracción IV del artículo 31 constitucional consagra el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”<sup>11</sup>.

### **Principio de Proporcionalidad y Equidad.**

Con referencia a este principio se han suscitado polémicas por considerarse si la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una redundancia, o si

---

<sup>11</sup>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

ambos conceptos son diferentes pero en ningún momento contradictorios.

El principio de Equidad concede universalidad al tributo, el impacto que este origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

La Proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cual es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas.

## **2.4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.**

Los elementos del impuesto son: Sujeto, Objeto, Tasa y Tarifa.

### **El sujeto.**

El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho, en toda tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio solo tiene facultad de recaudarlos. La fracción II del artículo 115 de la Constitución Federal dice: “Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán los suficientes para atender a las necesidades municipales”<sup>12</sup>.

Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc.,

---

<sup>12</sup>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

Se debe distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto; el primero, es que ha quedado definido en el párrafo anterior, el segundo, es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre producción de alcohol es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, por que él es el obligado frente al Fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio en el que se le venda el alcohol estará incluido el importe del impuesto.

### **Obligaciones Derivadas de la Relación Tributaria.**

De una obligación tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas:

1. - El Sujeto Activo.
2. - El Sujeto Pasivo.
3. - Los Terceros.

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principal y secundarias. La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado.

Las obligaciones secundarias son las que tiene por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

A Obligaciones de hacer, como por ejemplo determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

B Obligaciones de no hacer, como por ejemplo abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que lo necesiten, sino cumplen previamente con las disposiciones legales respectivas, etc.

El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principal y secundarias.

La obligación principal es solo una y consiste en pagar el impuesto. Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

a.- De hacer; por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto, etc.

b.- De no hacer; por ejemplo: no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales etc.

c).- De tolerar; por ejemplo: permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante.

Hay ocasiones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero si las secundarias; esto sucede cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la ley, falta solo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que, existiendo la obligación de pago, no trate de burlarla. Por ejemplo, de acuerdo de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre de la Renta, los causantes pagarán el impuesto sobre la base de la utilidad percibida en un año; si un causante en un ejercicio sufre pérdidas no estará obligado al pago del impuesto, porque no ha percibido una utilidad gravable, pero tendrá la obligación de presentar su declaración anual como cualquier otro causante con esos ingresos, y cumplir con las demás obligaciones que señala la Ley del Impuesto Sobre la

Renta y su Reglamento, precisamente para que el fisco sepa que sino paga el impuesto es porque no tiene obligación de hacerlo, y no porque trate de evadirlo.

El artículo primero del Código Fiscal de la Federación en el párrafo cuarto dice “Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no Essen obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”<sup>13</sup>.

Estas obligaciones secundarias subsisten mientras exista la posibilidad de que se presente la obligación principal, pero la desaparecer esa posibilidad entonces también las obligaciones secundarias desaparecen.

Los terceros no pueden, por definición, tener la obligación principal, solo pueden tener obligaciones secundarias que pueden ser de las tres clases mencionadas anteriormente.

Los terceros afectados por estas obligaciones pueden ser:

- a).- Los particulares; pueden estar a presentar declaraciones, a no alterar cierres oficiales, a permitir visitas de inspección, etc.
- b).- Los notarios, los jueces que actúen por receptoría, encargados de los registros públicos y en general los funcionarios encargados de llevar la fe pública. Pueden estar obligados a hacer cotizaciones de escrituras, a no autorizarlas mientras no este pagado el impuesto, a permitir visitas de inspección, etc.
- c).- Los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios o encargados de los servicios públicos u órganos de las mismas entidades. Pueden estar obligados, por ejemplo, a cancelar las estampillas que se les exhiban, a no dar curso a instancias de las que no hayan pagado determinado impuesto, a permitir visitas de inspección, etc.

Los sujetos pasivos pueden ser:

- A.- Una persona física (artículo primero Código Fiscal de la Federación).
- B.- Una persona moral privada, como por ejemplo una sociedad mercantil (artículo primero Código Fiscal de la Federación).

---

<sup>13</sup>Código Fiscal de la Federación

C.- Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia, por ejemplo: Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales, etc. (artículo primero Código Fiscal de la Federación, por ser personas morales).

D.- La Federación, los Estados y los Municipios.

E.- Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica diversa de las de sus miembros. (artículo octavo Ley del Impuesto sobre la Renta).

F.- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano (artículo primero Código Fiscal de la federación).

### **Objeto del Impuesto.**

El objeto del impuesto es lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

### **Tarifas.**

Son las listas de unidades y cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

## **2.5. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.**

Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas. Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos.

Existe una vieja controversia sobre la ventaja e inconveniencia sobre cada uno de estas categorías de impuestos. A los impuestos directos se les señalan las siguientes ventajas:

A.- Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza.

B.- Hacen posible la realización de la justicia fiscal. Precisamente por que se conoce al contribuyente, es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por ciertos gastos.

C.- Tienen en tiempo de crisis cierta fijeza o cuándo menos mayor fijeza de los indirectos.

En cambio, estos impuestos presentan los siguientes inconvenientes:

A.- Son muy sensibles a los contribuyentes. El sujeto del impuesto sabe perfectamente dónde, cómo, cuándo y cuanto tiene que pagar; percibe, además, claramente, que por aquel pago no recibirá contraprestación alguna.

B.- Son poco productivos. Como los sujetos del impuesto se dan perfectamente cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, una cuota muy elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado y, además, una tendencia acentuada a evadir el impuesto.

C.- Si existieran solo serían muy pesados, porque si la justicia exige una exención de los mínimos de existencia, las cuotas de los que tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, con aumento de las tendencias de evasión.

D.- El causante, como siente más el impuesto, es más estricto para juzgar de los gastos del Estado, es decir, lleva un mayor control de ellos.

E.- Los impuestos directos se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales, porque la apreciación de las circunstancias personales del sujeto, requiere cierto margen de poder discrecional que se presta, naturalmente, a una actitud arbitraria de los agentes fiscales.

F.- Estos impuestos dejan sin gravar a un gran sector social que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como los extranjeros de paso y otros.

Los impuestos indirectos presentan las siguientes ventajas:

A.- Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en cantidades muy pequeñas.

B.- Son más productivos que los impuestos directos. Precisamente porque, pasando el momento de su establecimiento el impuesto se confunde con el precio, será posible elevar una cuota elevada sin provocar grandes protestas de los afectados.

C.- Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos, como los que tiene rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc.

D.- Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos, etc., y, por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que lo gravan.

E.- Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que esto provoque protestas como en el caso de los impuestos directos, precisamente porque se confunden con el precio de los artículos gravados.

F.- Se dice que estos impuestos son populares, o mejor dicho, menos impopulares que los directos.

G.- Se dice que los impuestos indirectos son voluntarios, en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto.

H.- Se dice también que tienen la ventaja de que el causante paga el impuesto en el momento que es más cómodo para él, porque lo hace al adquirir las mercancías, sin que el fisco se lo exija.

Los inconvenientes o desventajas de los impuestos indirectos son las siguientes:

A.- No son justos. Pesan más sobre el pobre que sobre el rico.

B.- No tienen la misma fijeza que los impuestos directos.

C.- Los gastos de percepción son muy elevados.

D.- Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.

E.- Provocan una redistribución artificial del comercio o de la industria.

F.- Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas.

Los impuestos indirectos se dividen en dos grandes categorías: los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos.

El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones –actos- que son parte del proceso económico. Un ejemplo de estos impuestos es el Impuesto sobre Importación y Exportación.

Los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que están gravando y cuándo se realizan operaciones destinadas al consumo.

Los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales.

Los impuestos personales son aquellos en que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas.

Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto de impuesto, como el Impuesto Predial. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Los impuestos reales se clasifican, a su vez, en dos grupos: los que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.

## **2.6 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

La obligación tributaria ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria.

El momento en que se produce la causación de la obligación de la obligación tributaria, varía cuando se trata de tributos en que los hechos imponibles consisten en situaciones jurídicas o de hecho, simples o condicionadas.

Cuando se trata de situaciones jurídicas, el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que están constituidas definitivamente de conformidad con el derecho aplicable.

La condicionalidad puede producirse únicamente cuando se trata de situaciones jurídicas.

Cuando la condición es suspensiva, se considera generalmente que la causación se opera hasta que ella se cumpla, pero cuando esta nace, lo hace de modo incondicionado.

Si la condición es resolutoria, la causación se produce al celebrarse el acto, o más bien, cuando el acto este constituido de conformidad con el derecho aplicable, y al nacer, la obligación tributaria también nace incondicionalmente.

El hecho generador se considera ocurrido en el momento en que hayan ocurrido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden. Cuando el hecho es periódico o permanente, que es aquél que para cuya configuración se requiere el transcurso de un periodo de tiempo, el hecho debe considerarse ocurrido a la finalización del mismo, si se trata de un hecho periódico, y cuando sea de carácter permanente, el legislador deberá definir la fecha en que se causa.

### **FUNDAMENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley. Una persona esta obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación. En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo el dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero. esto significa que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario. No habrá entonces de limitarse la investigación de la justificación del impuesto, a constatar la existencia de la necesidad económica por parte del Estado, sino que deberá extenderse a determinar si esa necesidad corresponde a una atribución justificada, de acuerdo con el criterio político, jurídico y filosófico de la colectividad. El Estado necesita vivir y, en caso necesario, puede exigir el sacrificio de la vida de sus miembros. El Estado necesita actuar, por que la colectividad le exige esa actuación y para ello necesita la colaboración económica de sus miembros; el alcance de su actuación depende del pensamiento, del criterio político, jurídico y filosófico dominante en la colectividad.

En conclusión, el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado que requiere para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto.

## **LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Aún cuándo existen diversos modos de extinguir la obligación tributaria, el más común y además el normal es el cumplimiento o pago.

Los otros modos de extinción, son por ejemplo: la compensación, la condonación, y la prescripción.

### **El Pago.**

El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, por que satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.

El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie. En cambio, en las obligaciones tributarias formales el objeto es la realización de un hecho positivo o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia. El objeto del pago esta sujeto a los siguientes principios:

- a).- Principio de identidad, por virtud del cuál ha de cumplirse la prestación que es el objeto de la obligación tributaria y no otra.
- b).- Principio de integridad, por virtud del cuál la deuda no se considera pagado sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha.
- c).- Principio de indivisibilidad, por virtud del cuál el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud del convenio expreso o disposición de la ley.

## **La Compensación.**

La compensación se define como el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedores y deudores las unas de las otras.

## **La prescripción.**

La prescripción es un medio de adquirir bienes o liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo condiciones establecidas por la ley. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa.

En materia tributaria existe la institución denominada prescripción, sólo que únicamente en su modalidad negativa o liberatoria, es decir, sólo existe como un medio para que el deudor se libere de obligaciones.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación prevé la prescripción, y de éste dispositivo legal se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- a) La existencia de la prescripción en materia tributaria con efectos liberatorios.
- b) El término para que dicha institución opere es de 5 años, susceptible de interrupción o suspensión.
- c) Dicho término empieza a computarse a partir de que la obligación sea exigible.
- d) La prescripción se puede hacer valer por la vía de la acción o por la vía de la excepción.

Esta opera tanto a favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso de un plazo de 5 años, como opera también a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios.

## **2.7 RELACIÓN TRIBUTARIA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO.**

### **LA RELACIÓN JURIDICO- TRIBUTARIA**

La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

La génesis de esta expresión y su conceptualización se remonta a los trabajos de Gianini, quien la define como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias.

La relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este).

### **CARACTERÍSTICAS DE LA RELACION JURÍDICO-TRIBUTARIA.**

A.- Relación o Vínculo Obligacional “Ex Lege”. - según Jarach lo define como que no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponde la pretensión y la obligación y la medida de ésta. Este principio establece un paralelismo entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, que se basan sobre principios que significan la existencia de un conjunto de normas destinadas a prever los hechos que constituyen en ilícitos penales y establecer las penas que a ellos corresponden. De la misma manera en principio significa la existencia de un “corpus” de normas jurídicas destinadas a prever los

hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde. Es claro que la fuente inmediata de este vínculo obligacional es la ley. Sin embargo las obligaciones legales o “ex lege” no sólo resultan de la ley sino que también deben estar unidas a la realización de un hecho que el Derecho Positivo le da la calidad de generador de ese vínculo obligacional.

A.- Relación de Derecho y Poder.- Para la Teoría de la relación tributaria como “Relación de Poder” sostenida por parte de la doctrina germánica clásica “la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de Derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por lo cual han designado con el nombre de “Gewaltverhatnis” que quiere decir relación de fuerza o relación de poder”. Este planteamiento en el ámbito doctrinal, llevó a excesos en la práctica, por lo que fue reemplazada por otra que abogaba por una igualdad en las relaciones entre el fisco y contribuyentes equiparándola en su contenido a las relaciones de Derecho Privado. Sin embargo, esta paridad jurídica entre el acreedor y deudor pertenece sólo al “deber ser” pues no responde a la realidad tributaria.

Por nuestra parte sostenemos que el Fisco tiene facultades coactivas adicionadas que no se agotan en el momento legislativo, sino que son utilizadas para velar por el cumplimiento de la ley tributaria, provocando de esta forma un desbalance material en la “relación obligacional” entre acreedor y deudor.

C.- Relación Simple y no Compleja.- Este punto como ya adelantamos en la Introducción representa una propuesta controversial.

Se han esbozado 2 tesis al respecto:

A. Tesis Administrativa.- En esta tesis encontramos dos vertientes:

a.1 Las que no sustentan una relación compleja: La relación Jurídica Impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto, puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponden un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de “Derechos y

Obligaciones tributarios” se designan todos los otros derechos y deberes que también emanan de la relación impositiva. En efecto, la circunstancia de que se produzcan los presupuestos materiales a los que la ley vincula la obligación impositiva, determina el nacimiento de la deuda Impositiva, pero no necesariamente el que de todas las demás obligaciones tributarias, las cuales en cambio, puede surgir en virtud de un acto administrativo.

a.2.Las que sustentan una relación tributaria única: la cual consistiría en una obligación de dar, que todas las obligaciones sustantivas o formales no sería si no simples accesorios y eso de dar relaciones jurídica.

B.- Tesis de la Naturaleza Simple de la Relación Jurídico-Tributaria: En contra de quienes sustentan la relación jurídico-tributaria existen autores que sostienen el contenido simple de dicha relación. En esta posición encontramos a Jarach quien sostiene que “no existe una relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva, que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables.

Es de segunda postura doctrinal la que nos merece mayor crédito ya que las obligaciones formales (prestaciones de hacer o de no hacer o simples tolerancias) no siempre derivan directamente de la ley, como es el caso de la relación jurídica tributaria sustantiva, sino que algunas veces lo hacen de manifestaciones de voluntad de la autoridad administrativa, sean estas regladas o discrecionales.

En conclusión, existe una multiplicidad de Relaciones Jurídico Tributarias de carácter diverso. La relación sustantiva principal; las relaciones sustantivas accesorias; las relaciones de carácter formal y las relaciones de derecho administrativo y de derecho penal. La relación tributaria sustantiva es una relación sencilla, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas.

C.- Relación Central Alrededor de la Cual Existen las Demás Relaciones.-

Demostrada la relación central ante la cual giran las otras relaciones jurídicas tributarias, ésta se convierte en una relación central ante la cual giran las otras relaciones

jurídico-tributarias como relaciones sustantivas de carácter accesorio, la relación de reembolso, las relaciones que surgen de la actividad administrativa tributaria, las relaciones que aparecen a consecuencia de un “Ilícito Penal Tributario” y las relaciones procesales tributarias.

D.- La Relación Jurídico-Tributaria es una Relación Obligación Personal y No Real.- Se trata de un vínculo jurídico creado entre el sujeto activo (el fisco o sus delegaciones autorizadas por ley) y un sujeto pasivo persona (natural o jurídica) y no entre un sujeto activo (Estado) y las cosas supuestamente elevadas a la categoría de sujetos pasivos.

## **RELACION TRIBUTARIA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO.**

La relación acreedor –deudor del derecho fiscal es diversa a la conocida en la teoría de las obligaciones del derecho privado, ya que el acreedor, sujeto activo de la obligación, es poseedor del imperio para hacer valer su derecho, y algo más: tiene la obligación de hacer efectivo su crédito, en tanto que el deudor, sujeto pasivo de la obligación, es un sometido al privado.

Esta relación ha de sujetarse a ley, por eso se dice que la relación fiscal es una relación ex lege. La ley que regule esta relación tiene que ser necesariamente expresión y fundamento de la misma, con el fin de que el mundo fiscal, sea un mundo donde reine la claridad de lo jurídico, pues tomando en cuenta que el acreedor posee imperio, a veces se produce abuso de su parte. A diferencia de lo que acontece en el derecho privado, en esta materia la voluntad no puede considerarse fuente del derecho fiscal, así como tampoco puede considerarse fuente de la obligación correspondiente.

La relación fiscal surge en el momento que se cumple la situación prevista por la ley para que se genere la obligación relativa, ya sea el hecho generador del crédito fiscal, u otra circunstancia, como ser retenedor del impuesto, haber adquirido un bien gravado, convertirse en administrador de una empresa, etcétera.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter

tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que solo esta a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

La relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

La relación jurídica tributaria entre el contribuyente y el Estado la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.

## **CAPITULO III.**

### **DEL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

#### **3.1.- LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

En Derecho Positivo, se entiende por doble imposición la colisión de dos o más normas procedentes de diferentes Estados, que gravan por un mismo concepto una misma fuente de riqueza.

Desde siempre ha existido un problema fiscal que ha preocupado a diversos pensadores entre economistas y fiscalistas: se trata del fenómeno que se ha llamado la concurrencia de impuestos o doble tributación.

Por muchos años se discutió la importancia para las finanzas públicas, de la existencia de un impuesto único. Las proposiciones del impuesto único se basaban en el argumento de que un gravamen así, implica menos trámites y operaciones del fisco y de los contribuyentes.

Se seleccionaron varios objetos del impuesto que dieran unicidad al gravamen; algunos pensadores propusieron como objeto la obtención de los productos agrícolas, otros pensaron en el consumo, otros en la tenencia de la tierra, otros en la titularidad de la misma, otros en las diversas rentas, etcétera. Cada autor expuso sus argumentos pero el impuesto único no prospero.

Flores Zavala, después de formular una síntesis histórica de lo que ha acontecido alrededor de este problema, indica:

“Hemos visto como en diversas épocas se ha expresado la conveniencia de establecer un impuesto único. Esta idea es casi una ilusión o mejor dicho, un ideal, pero su realización es imposible por las siguientes consideraciones: los impuestos deben obedecer a los principios de generalidad y uniformidad, es decir al principio de justicia; este principio no puede realizarse a través del impuesto único. Nosotros hemos visto al estudiar los impuestos indirectos sobre el consumo, como gravan frecuentemente a los que tiene rentas

bajas. Hemos visto también, como los impuestos directos, especialmente los que se consideran como complementarios y que gravan las suprarrentas, están establecidos precisamente para lograr de los que tiene mayor capacidad contributiva una mayor aportación a los gastos del Estado, y esta combinación de gravámenes permite la realización de la justicia, que de otra manera no podría lograrse. También hemos visto la necesidad de la elasticidad de los impuestos, es decir, que puedan responder a un aumento en las cuotas con un aumento en el rendimiento y esta característica no la tienen todos los impuestos y, si se estableciera un único impuesto que RI tuviera, el aumento en las cuotas sería demasiado sensible y provocaría evasiones, por eso es que la elasticidad sólo puede lograrse a través de un sistema, en el que se combinen los impuestos con rendimiento más o menos constante, con aquellos cuyo rendimiento pueda, en determinado momento, ser ampliado.

También resulta que de existir un solo impuesto, en caso de una crisis que afecte solo la actividad gravada, el Estado lo resentiría fuertemente, en tanto que si existe un sistema le bastará con aumentar los impuestos sobre las actividades no afectadas por la crisis para compensar los resultados.

Por otra parte, un impuesto único sería demasiado pesado para aquellos que tuvieran que pagarlo, porque para poder sustituir el rendimiento de todos los impuestos por uno solo, serían necesarias cuotas excesivamente altas que no podrían ser soportadas concientemente por los causantes. Si el Estado puede establecer numerosos impuestos, se debe a que un gran número de ellos son pagados en forma insensible por los pagadores.

Todos los impuestos presentan defectos; unos, provocan la evasión, otros no son justos en cuanto a sus bases de evaluación; otros hacen disminuir la venta de productos; no hay un solo impuesto que satisfaga todos los principios que menciona la ciencia de las finanzas; solo a través de un sistema debidamente coordinado se pueden corregir los defectos, las injusticias, deficiencias, las desigualdades, las evasiones, las faltas en las evaluaciones, las deficiencias en el rendimiento, la falta de elasticidad, etcétera, que cada uno aisladamente puede tener.

Debe, pues, rechazarse, por irrealizable, el ideal del impuesto único, aun cuando si es posible establecer como gravamen fundamental un gran impuesto sobre la renta, pero

auxiliado por otros gravámenes para no hacer demasiado fuerte su impacto en las economías individuales, dadas las gigantescas necesidades estatales”<sup>14</sup>

A diferencia del impuesto único se han creado impuestos múltiples, que afectan la misma fuente; impuestos que tienen diversas características y que por supuesto, tiene diversos objetos específicos y en varios casos implican diversidades de gravámenes sobre el mismo sujeto.

La pluralidad de gravámenes representa las siguientes modalidades:

- A. Un solo fisco incide más de una vez sobre un mismo sujeto y con motivo del mismo objeto.
- B. Varios fiscos inciden sobre la misma fuente. Este gravamen se ha logrado desterrar parcialmente a través de convenios, ya sea entre fiscos correspondientes a diversos países, o entre fiscos pertenecientes a Federaciones como la de México.

En la actualidad existe la tendencia de resolver el problema por medio de tratados internacionales. En el campo internacional se presentan varias oportunidades para la multiplicidad de gravámenes; por ejemplo, puede suceder, que un contribuyente tenga establecimientos de empresas en diversos países, en tal caso cada Estado, en ejercicio de su soberanía sobre el territorio puede gravar la fuente por su ubicación; pero también puede suceder que el país donde se encuentre la matriz de sus negocios o en que tenga su domicilio el titular individual se considere con el derecho de gravarlo.

En aquellos fiscos cuyo criterio de determinación del sujeto pasivo sea la nacionalidad, el problema se complica aún más, pues entonces el Estado cuya es la nacionalidad del sujeto pasivo considerará tener derecho para gravar a su nacional, sin consideración del lugar en el que radique o en el que tenga la fuente de su ingreso.

---

<sup>14</sup>Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Publicas Mexicanas, p. 287.

La diversidad de criterios para determinar el sujeto pasivo es la causa más frecuente en la vida internacional fiscal de la doble tributación, pero hay otras razones, así, tomando en cuenta que existen impuestos personales y reales, cada legislador puede establecer diversidad de afectaciones, de esta manera, algún fisco se considera con derecho a gravar bienes en su territorio; pero no sucede lo mismo con los impuestos personales.

Bien sabido es que los impuestos personales son los que gravan a las personas tomando en cuenta sólo esa calidad, en diversas manifestaciones. En general el caso de los impuestos personales ha sido menos rígido que el de los reales; pero también en este caso va desapareciendo el vicio de la concurrencia de impuestos sobre el mismo sujeto.

Los autores llaman sujeción personal a la circunstancia de que alguien sea gravado por razón de su nacionalidad o residencia, y sujeción real a la de que lo sea por razón de que se produzca el ingreso o se localicen los bienes de su propiedad<sup>15</sup>

Debido a que cada país tiene su criterio acerca de lo que debe entenderse por domicilio, ha existido dificultad para señalar la competencia que se deduce de este lugar; pues unos distinguen el domicilio de la residencia, en tanto que para otros se trata de lo mismo, y otros exigen para que se considere alguien domiciliado en su territorio, que en él viva interrumpidamente por cierto lapso de tiempo.

Existe otra situación que debe discutirse, por lo que a residencia se refiere: los empleados de embajadas o representaciones diplomáticas, y otras personas que trabajan en estas dependencias, residentes en país extranjero pudieran en determinados casos ser gravados por el fisco de su país de origen o por el de su residencia. Este problema ha sido resuelto prácticamente por los tratados internacionales y cada sujeto pasivo tributa en el país de su nacionalidad, más aún, se libera al Estado empleador de la retención de impuesto a quienes no son sus nacionales.

Por lo que a la sujeción real alude, debería no existir el problema de la doble tributación, pero cuando los bienes sobre los que incide el impuesto se consideran activos (capital) sometidos a explotación directa (gravados por el impuesto al activo en nuestro

---

<sup>15</sup>Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P.294

país), o como mercancías, puede suceder que el fisco del domicilio del empresario dueño de los mismos, se considere con derecho a gravarlos, aunque se ubique fuera de su territorio, y probablemente el fisco del lugar donde se encuentren dichos bienes igualmente se considere con derecho de gravarlos con un impuesto diverso del mencionado.

## **EFFECTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.**

Es evidente que la multiplicidad de incidencia fiscal, cuando la realiza el mismo sujeto activo sobre el mismo contribuyente, constituye una mala influencia en los contribuyentes, quienes con frecuencia buscan la manera de dejar de serlo; en este caso si se es contribuyente en virtud de los ingresos, los sujetos pasivos se desalientan y ello hace descender la producción, lo que redundará en demérito del desarrollo del país. Cuando se trata de doble tributación internacional, las personas buscan la manera de no salir de las fronteras de uno de los fiscos para evitar la afectación, circunstancia que es contraria a la expansión económica de las empresas.

En general se considera a la múltiple incidencia fiscal contraria a la justicia, lo que la hace violatoria del espíritu del artículo 31 Constitucional, pues sin lugar a duda es inequitativa, y frecuentemente provoca la desproporcionalidad que tácitamente condena la Constitución.

En México, se ha buscado contrarrestar la incidencia fiscal múltiple, mediante un sistema de coordinación; en lo internacional existe un movimiento cada vez más patente para evitarla, por su parte, países como México, han dictado leyes considerando acreditable el impuesto pagado en el extranjero por los habitantes de nuestro territorio.

La manera de atemperar la doble tributación en lo internacional, ha sido, más que la firma de tratados, el atingente criterio de algunas legislaciones, que pensando más en la justicia para el contribuyente, que en la necesidad de los mismos Estados de obtener ingresos, han resuelto seguir el camino de la libertad comercial o el de la integración de un derecho comunitario (como el ya existente en Europa) que unifique criterios.

Un derecho comunitario sólo será posible si se busca la manera de que existan criterios uniformes y no se entorpezca el desarrollo económico con la pluralidad de impuestos sobre la misma fuente.

El problema resulta menos complicado en el ámbito nacional, pues existe la posibilidad de hacer valer un solo criterio, mediante el control de las provincias o entidades federativas.

En México, desde la primera Ley Mexicana de Clasificación de Rentas de 1824 se inició una lucha que ha sido permanente para erradicar el vicio que se cometa.<sup>16</sup>

La Constitución vigente, después de detallar en el artículo 73, fracción XXIX la facultad del Congreso de la Unión para establecer contribuciones, en los 117 y 118, limita esta facultad a las entidades federativas (como también limita a la de los municipios).

### **3.2.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

La doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una sola entidad, o bien porque concurren en esta misma fuente dos o más entidades diversas.

Al analizar la cuestión relativa a la competencia tributaria entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, sucede con gran frecuencia que dos o más activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable. Igualmente debido a la falta de consistencia de las fuentes de ingresos tributarios, en varias ocasiones un sujeto activo impone dos o más gravámenes sobre idéntico ingreso. Esta situación conduce directamente al problema de la doble tributación.

Las causas de fondo de la doble tributación se encuentran en los dos siguientes factores:

- A. En la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción Fiscal de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios.
- B. En el abuso de determinadas fuentes de ingreso altamente redituable (los consumos de bienes y servicios), que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos.

---

<sup>16</sup>Yáñez, Ruiz, Manuel. El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, t. I. P. 284.

En efecto, la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional indica una serie de fuentes de riqueza que sólo pueden ser gravadas por la Federación y que, por ende, están vedadas a la potestad hacendaría de los Estados y Municipios. Sin embargo, con base a la fracción VII del propio Artículo 73 Constitucional, la Federación puede decretar contribuciones sobre fuentes distintas de las mencionadas en la fracción XXIX, las que, al no estar prohibidas a los fiscos estatales y municipales, se convierten en el campo propicio para lo doble tributación.

Dentro de este contexto, la doble tributación aparece como un fenómeno jurídico y económico, por completo negativo para nuestro régimen fiscal, desde el momento en que al propiciar la imposición de varios tributos sobre los mismos ingresos, obliga a los particulares a contribuir en exceso de sus verdaderas capacidades económicas, desalentando en consecuencia, la realización de actividades productivas.

## **FUENTE Y OBJETO DE LOS TRIBUTOS.**

Para poder entender con exactitud cuando existe y cuando no existe doble tributación, debe aclararse en primer lugar en que consisten la fuente y el objeto de los tributos o contribuciones y consecutivamente, en que se diferencian.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador. En este sentido la fuente es susceptible de ser gravada por varios tributos a la vez. Así, por ejemplo, la generación de energía eléctrica (fuente o económica) está simultáneamente sujeta al pago de un impuesto a la producción y de otro al consumo.

En cambio, por objeto de un tributo debemos entender el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia contribución. O sea, el ingreso, la utilidad o rendimientos obtenidos por el contribuyente, que sirven de base para el cálculo o la determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. Así por ejemplo, el objeto del Impuesto Sobre la Renta esta constituido por la utilidad anual percibida por el sujeto pasivo, el del Impuesto a la Producción de Cerveza por los ingresos provenientes de la elaboración de ese producto; el del Impuesto General de Importación por el valor de las mercancías de origen extranjero que se pretenden introducir legalmente al territorio nacional, entre otros.

De tal manera que la distinción entre ambos conceptos es bastante clara. La fuente representa una actividad económica que se manifiesta a través de diferentes facetas: producción, distribución o comercialización y consumo. Por el contrario, el objeto constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por el legislador fiscal. Lo anterior da origen a una relación de género a especie entre la fuente y el objeto, en virtud de que dos o más tributos pueden incidir sobre las diversas facetas (producción, comercialización y consumo) que integran una actividad económica, convirtiendo a cada una de esas facetas en objeto del tributo respectivo.

La fuente de una contribución es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, susceptible de ser gravada en lo general o por facetas, por el legislador tributario.

Por su parte, el objeto de una contribución es el ingreso, la utilidad o el rendimiento provenientes de una actividad económica y / o de cualquiera de sus facetas, que son señalados en la norma jurídica respectiva como el punto de incidencia que sirve de base para la determinación en cantidad líquida del tributo. Por esa razón se dice que el objeto equivale al objeto gravable.

## **HIPÓTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

La doble tributación tiene por fuerza que hacer referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravable, debido a que los mismos, al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso bruto que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula, que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa, es decir, en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica. Estaremos en presencia de una doble imposición cuando la misma entidad establece más de un impuesto sobre la misma fuente.

Con base a lo anterior, se puede establecer las siguientes hipótesis o casos de doble tributación:

- a).- Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto.
- b).- Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un tributo sobre el mismo objeto.

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

Cuando se afecta repetidamente dentro de cualesquiera de las hipótesis que se acaban de señalar, el objeto de los créditos fiscales, se cae irremisiblemente en la doble tributación, en virtud de que en todos los casos lo que se está gravando es el mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

Desde luego, la doble tributación es esencialmente antieconómica, puesto que tiende a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios. El exceso de los gravámenes solo ahuyenta el desarrollo de actividades productivas, las que invariablemente dejarán de realizarse si el cúmulo tributario es tal magnitud, que no sea posible obtener un margen de utilidad razonable, por lo que dentro de este contexto, no es aventurado afirmar que la concurrencia de los Fiscos Federal, Estatal y Municipal sobre el mismo objeto convierte en antieconómico a cualquier sistema hacendario.

Pero independientemente de sus graves repercusiones en el nivel general de ingresos en el Estado, la doble tributación es primariamente un acto de injusticia que obliga al ciudadano a sacrificarse más allá del límite de su capacidad contributiva, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo y sobre las mismas percepciones, al sostenimiento de tres entidades públicas distintas.

De ahí que en un régimen jurídico que, como el nuestro, otorga a los causantes, a través de una ley fundamental, garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad como elementos rectores de la relación tributaria, la doble tributación sólo puede revestir caracteres de inconstitucionalidad.

## **ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS.**

El artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha introducido en nuestro Derecho Fiscal Positivo una cuarta hipótesis de la doble tributación, consistente en la nociva práctica de acumular impuesto sobre impuesto para gravar doblemente determinados actos de consumo necesario que al poseer precisamente esta característica se transforman automáticamente en fuente de jugosos ingresos tributarios para el Fisco Federal. Este

controvertido precepto legal establece en su parte conducente que, “tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos”<sup>17</sup>.

Con base a esta disposición se han venido prestando casos de doble tributación basada en acumulación de impuestos que han provocado justas protestas de los usuarios de dos servicios de consumo prácticamente indispensable; el teléfono y la energía eléctrica. En efecto, en la actualidad el costo para el público usuario y contribuyente, de estos dos importantes servicios implica que sobre el monto de los consumos respectivos se carguen sendos impuestos federales de carácter especial (el impuesto sobre servicios telefónicos y el impuesto sobre consumo de energía eléctrica) y que sobre la suma del consumo más el impuesto especial que corresponda, se cargue de nueva cuenta en ambos casos el impuesto al valor agregado.

A todo lo anterior, es necesario agregar que la doble tributación basada en la acumulación de impuestos rompe con cualquier noción de justicia fiscal al gravar no un ingreso, una utilidad o un rendimiento obtenidos por un contribuyente como consecuencia de la realización de actividades productivas, sino un impuesto con otro impuesto, es decir, obligando a tributar sobre un gasto, puesto que no debemos olvidar que, en esencia, pagar impuestos representa invariablemente para el contribuyente una necesaria disminución patrimonial. Por lo tanto al cobrarse impuesto sobre impuesto se esta forzando a los particulares a efectuar aportaciones tributarias que no se encuentran en una proporción justa y adecuada a sus respectivas capacidades contributivas, vulnerándose así, el principio de proporcionalidad o de justicia fiscal establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Los fundamentos de inconstitucionalidad de la doble tributación los encontramos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna y más concretamente en la violación a los principios de proporcionalidad y equidad por los siguientes motivos.

A.- La acumulación de dos o más tributos – provenientes ya sea del mismo sujeto activo o de dos o más sujetos, o ambas cosas a la vez- sobre el mismo ingreso,

---

<sup>17</sup>Ley del Impuesto al Valor Agregado

utilidad o rendimientos gravables, o bien la acumulación de impuestos sobre el mismo acto de consumo, ocasiona que los causantes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas. La doble tributación como “instrumento de política fiscal” suele conducir a la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes, así como a procesos inflacionarios que en nada benefician a la economía nacional.

B.- La doble tributación, al incidir repetidamente sobre las percepciones gravables disponibles existentes en territorio nacional, es por definición contraria a una de las características primordiales del Principio de Proporcionalidad: la de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados por una Nación.

C.- Al coincidir un gravamen federal con un tributo establecido por una determinada Entidad Federativa o Municipio sobre idéntico objeto, se crea una notoria situación de desigualdad entre los contribuyentes sujetos a la doble tributación y a aquellos que por radicar en diferente entidad o Municipio., solo deben afrontar el tributo federal.

En tales condiciones se estima que la doble tributación pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos tributarios entre los tres sujetos activos de los atributos y al proporcionar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas hipótesis normativas. Es decir, la doble tributación rompe con cualquier principio o noción de justicia.

El problema de la doble tributación se puede presentar bajo los siguientes aspectos:

- a).- Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.
- b).- Cuando concurren en una misma fuente dos estados soberanos.
- c).- Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que lo integran.
- d).- Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que lo integran.

### **3.4. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

Los métodos de eliminación de la Doble Tributación Internacional son fundamentalmente dos. Podemos mencionar que el primero de ellos lo constituye el método de la Imputación. El Estado de residencia, como hemos mencionado somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtiene en el extranjero, tiene en cuenta los impuestos que el residente ha pagado en el país donde ha invertido, permitiéndole que se los deduzca o los reste del impuesto a pagar en su país.

Este método sólo elimina parcialmente la doble imposición, porque normalmente la deducción del impuesto pagado en el extranjero se permite sólo hasta el límite del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia.

El otro método es llamado Exención, en donde el Estado de residencia permite que no se incluyan las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el Estado donde se hace la inversión. Por lo tanto, es más ventajoso este método para el contribuyente.

En materia del impuesto sobre las ventas, el método utilizado es el de la exención para los artículos que se exporten, que se supone pueden ser afectados en el país consumidor con gravámenes semejantes.

La doble tributación internacional, es un obstáculo para el comercio internacional, pues que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la doble tributación internacional, mediante la aprobación de convenios o tratados.

Para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversor conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto.

Normalmente, es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversor mantiene su residencia.

De esta forma, el contribuyente puede planificarse la mejor forma de repatriar beneficios. Aunque también hay que señalar que normalmente los convenios contienen una cláusula que impide el mal uso o abuso de las estructuras del convenio.

De igual forma, ha de estudiarse el tipo de estructura que conviene constituir. Una entidad holding, que posea las acciones o participaciones de otras sociedades, puede recibir rentas de dividendos y de venta de acciones sin tributar por ellas. Un centro de financiación puede funcionar como un banco para el grupo, mejorando la gestión de los recursos del grupo, optimizando sus excedentes de tesorería y financiando a las sociedades del grupo. Un centro de distribución o de comercio canaliza las ventas del grupo y centraliza las gestiones administrativas.

Para complemento de los señalamientos anteriores se encuentran las siguientes consideraciones:

El aspecto de la incidencia tributaria no es el factor primordial que tiene en cuenta un inversionista extranjero cuando decide llevar a cabo inversiones en el extranjero. Se convierte en una consideración importante cuando él puede escoger entre varios países, cuando cualquiera de ellos puede servir de base de operación para cubrir a más de un país en una región. Además, la carga impositiva constituye una de las consideraciones que hay que tener en cuenta y puede ser decisiva para determinar en caso de duda el sitio de inversión.

En general es deseable que el inversionista extranjero pueda escoger la forma del negocio en el cual quiere tomar parte en el país donde va a invertir sin que tenga que referirse demasiado a las diferentes cargas impositivas. Por otra parte, el país en cuestión puede que desee canalizar las inversiones en determinadas formas, y por lo tanto usar sistemas de impuestos diferenciales.

## **Los Convenios y Tratados Tendientes a la Eliminación de la Doble Tributación Internacional:**

Constituyen los Tratados o acuerdos bilaterales, al igual que los acuerdos multilaterales, la solución más adecuada para la solución de la doble tributación internacional. No obstante, en la práctica, resulta bastante difícil, aunque no imposible obtener acuerdos más que todo multilaterales sobre esta materia, debido a las dificultades de orden económico, político y jurídico.

En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos. Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, aun con base en la simple cooperación internacional.

Pero, la tarea o el papel primordial que deben jugar estos acuerdos internacionales sobre esta materia, es buscar y adoptar criterios uniformes de gravabilidad que evite la interferencia de diversas facultades impositivas y por ende la doble imposición económica internacional.

Debido a que los Estados no adoptan un criterio uniforme con respecto a la gravabilidad, como por ejemplo el carácter de gravar las rentas en el país donde se originen, es decir que la inversión sólo tributa en el Estado donde se hace la inversión, independientemente del domicilio o residencia del sujeto beneficiado, propietario o poseedor.

Esta norma general tiene algunas excepciones donde prima ya el estatuto personal, residencia o domicilio del sujeto, como sucede con los beneficios de las empresas de transporte internacional y con los dividendos. En estos casos, la renta se considera originada en el país del domicilio del sujeto.

Podemos mencionar que nuestro país, en materia de convenios o tratados bilaterales o multilaterales, tendientes a eliminar la doble imposición internacional, es bastante

limitada. Podemos citar por ejemplo, el Tratado suscrito con el Estado de Uruguay, un Convenio sobre Aviación Civil, el cual establece entre otras cosas la cooperación entre ambos Estados para el desarrollo de la aviación civil, sobre todo lo relacionado con el servicio aéreo internacional. Es en dicho Convenio, que en la actualidad es ley de la República de Panamá, en su artículo 17 establece lo siguiente:

Las ganancias generadas por las líneas aéreas designadas de cada una de las Partes Contratantes dentro del territorio de la otra Parte Contratante con relación a la operación de los servicios acordados, estarán exentas de impuestos y cargos que podrían o deberían ser aplicados de acuerdo con las leyes de la otra Parte Contratante.

Vemos que en este artículo único que trata sobre la Institución de la Doble Tributación Internacional y cuya función es básicamente la eliminación de la Doble Imposición Internacional, es decir, que aquellas ganancias o rentas, que obtengan las líneas aéreas "designadas" de cada uno de los Estados, en el territorio del otro país, estarán exentas de tributar o ser afectadas por impuesto alguno, de acuerdo a las leyes tributarias del otro país contratante del presente convenio.

Igualmente en el área países como Chile, Colombia, Canadá, México han celebrado convenios sobre la materia en estudio. Tal es el caso de los gobiernos de Chile y Canadá, que firmaron el día 21 de enero de 1998 un convenio que busca evitar la Doble Tributación Internacional y prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

Cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a doble imposición, es decir, pueden verse gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales se solapan entre sí.

Los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y/o en el principio de la fuente. El criterio de la residencia implica que el Estado donde la persona tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por su parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio. La aplicación

conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden gravadas dos veces, en dos jurisdicciones distintas, y que se origine la doble imposición.

## **CAPITULO IV.**

### **DEL CONVENIO CELEBRADO POR MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

#### **4.1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LA LEGISLACIÓN MEXICANA.**

Otro caso importante de la doble tributación ocurre cuando los Estados soberanos gravan la misma fuente. Esto sucede, por ejemplo, cuándo una persona que obtiene rentas de fuentes ubicadas en México se encuentra domiciliada en el extranjero. Esta persona esta sujeta al Impuesto Sobre la Renta en México, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, y, al mismo tiempo, y por la misma renta puede estar sujeta al Impuesto Sobre la Renta del país extranjero en el que reside. También puede haber doble imposición tratándose de sociedades que tienen ramificaciones en diversos países, pues si cada uno de ellos grava el total, de las rentas percibidas por dicha sociedad, habrá tantos impuestos acumulados como países hayan establecido el gravamen.

La doble tributación internacional, que se presenta cuando un mismo acto u operación celebradas entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen, o residencia de los sujetos. La coexistencia entre la soberanía de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble tributación internacional.

Tratándose de la sujeción personal, la doble imposición se presenta en los siguientes casos:

1. - Doble nacionalidad del sujeto. Si una persona o empresa es nacional de dos países, en virtud de la aplicación de las reglas sobre la nacionalidad de cada uno de ellos, y cada país reclama un derecho de gravar a sus nacionales, esa persona estará sometida a una doble imposición.
2. - Domicilio del sujeto en dos países a la vez. Es la misma situación del caso anterior, si cada estado pretende gravar a los que están domiciliados en él.
3. - Residencia del causante en dos países a la vez. La misma situación del caso anterior, si cada país pretende gravar a los residentes en él.
4. - Domicilio o residencia en un país distinto al de la nacionalidad. Si el primer país sigue, para gravar, el criterio del domicilio, y el del segundo el de la Nacionalidad, habrá doble imposición.
- 5.- Domicilio en un país y residencia en otro. Si un país sigue el criterio del domicilio y el otro el de la residencia, entonces habrá doble imposición.

La doble imposición en estos casos se deriva de las siguientes causas:

1. - Diferencia de principio.- Esto sucede cuando los Estados no siguen el mismo principio de sujeción, por ejemplo, una persona tiene su domicilio en un país extranjero y el país de su origen sigue para la sujeción personal, el criterio de la nacionalidad y el otro el del domicilio.
2. - Diferencia de interpretación.- Cuando dos o más Estados que siguen nominalmente el mismo criterio, dan a éste distinta interpretación. Estos casos son más frecuentes cuando la imposición se funda en el domicilio o la residencia, que cuando se funda en la nacionalidad. Por ejemplo, una persona tiene su domicilio en un país y su residencia en otro. Los dos países fundan su derecho de gravar en el criterio del domicilio, pero el segundo entiende por domicilio lo que en realidad es residencia; habrá doble imposición.
3. - Diferencia de aplicación, o sea, la doble imposición que se presenta cuando las administraciones de dos Estados aprecian de modo diferente una misma situación de hecho, o cuando ciertas disposiciones prácticas de las dos legislaciones,

especialmente las relativas a la fecha de nacimiento o expiración de la obligación fiscal, no están en armonía como puede suceder, por ejemplo, en casos de cambio de domicilio o de nacionalidad.

Tratándose de sujeción real hay doble imposición cuándo dos Estados consideran simultáneamente una misma renta como originada en su territorio. La doble imposición puede presentarse con relación a todas las rentas con excepción de la propiedad inmueble. Entre las rentas, las derivadas de capitales y las comerciales e industriales son las que más se prestan a la doble imposición.

En materia de rentas derivadas de capitales pueden presentarse los siguientes casos:

1. - Cuándo el dominio fiscal del deudor y el lugar de percepción de las rentas se encuentran en países diferentes.
2. - Cuándo el deudor posee en un país distinto del de su domicilio fiscal, un establecimiento que esta ligado a la deuda.
3. - Cuándo se trata de un crédito hipotecario garantizado con un inmueble situado en un país distinto al del domicilio fiscal del deudor y al del lugar de percepción de los intereses.

En materia de rentas industriales o comerciales pueden producirse los siguientes casos:

1. - Cuándo una empresa tiene su establecimiento en un país que sostiene el principio de que tiene derecho a gravar, porque en el se encuentra el establecimiento, y esa empresa realiza negocios en otro país que grava los beneficios correspondientes a las operaciones efectuadas en su territorio, aun cuándo no exista en el él un establecimiento.
2. - Cuándo una empresa celebra negocios en dos países que al mismo tiempo reconocen que solo tiene derecho de gravar el Estado en que exista un establecimiento, pero cada uno de eso países cree que la empresa tiene en él un establecimiento, porque cada uno de ellos tiene una noción diferente de lo que debe entenderse por establecimiento.
3. - Cuándo una empresa posee establecimiento en países que aplican métodos distintos para determinar los beneficios imputables a cada establecimiento.

Puede haber doble imposición originada por la coexistencia de los dos principios de sujeción personal y real cuándo un contribuyente que posee fuentes de rentas en el extranjero, resulta deudor de una suma más elevada que la que hubiera debido pagar si la fuente de su renta se encontrara en el país en el que él personalmente es gravable, y cuándo esta sobrecarga no proviene exclusivamente de diferencias en el valor del impuesto en su país y en el extranjero.

Existe un fuerte movimiento tendiente a evitar la doble tributación que se basa en las siguientes razones:

- A. Razones de equidad, es decir, se considera que no es justo que dos rentas iguales en su cuantía y en su naturaleza soporten diferentes cargas tributarias sólo porque uno tiene su fuente dentro del mismo país, y la otra en países diferentes.
- B. Razones derivadas del interés en incrementar la irradiación económica del país. Esto se traduce en exenciones o atenuaciones de impuestos concedidas por los Estados a los capitalistas y empresas domiciliadas en su territorio, o a sus propios nacionales en lo relativo a las rentas provenientes de inversiones de capitales o de establecimientos industriales o comerciales en el extranjero.
- C. Razones fundadas en el deseo de atraer los capitales o empresas extranjeras. Por eso, ciertos países nuevos pueden encontrar ventaja en renunciar a la percepción de los impuestos que gravan los intereses de los capitales tomados en préstamos en el extranjero, o las rentas repartidas por las sucursales de sociedades extranjeras.
- D. Razones fundadas en la voluntad de estimular en general las relaciones económicas en el plano internacional. Esto cuándo las exenciones se conceden en un Estado bajo la condición de reciprocidad.

Los procedimientos empleados para resolver el problema de la doble imposición pueden agruparse en dos grandes categorías:

1. - Procedimiento unilateral por medio del cual un Estado en ejercicio de su soberanía dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble imposición. Estas medidas pueden ser las siguientes:

A. Deducción.- El Estado concede la deducción del impuesto sobre de la renta pagado por la misma materia en otro Estado. Se practica este sistema en los Estados Unidos de Norteamérica, los Países Bajos y México; presenta dos inconvenientes:

Primero.- El Estado que concede la exención se ve limitado en su derecho de gravar, por la elevación de las cargas fiscales en el otro, pues puede llegar el caso de que no se perciba impuesto alguno, porque queda absorbido por la deducción. Si llega a establecerse un límite como en los Estados Unidos, entonces no se evita la doble imposición, porque ésta existirá por lo que exceda del límite.

Segundo.- Es difícil que coincida la época y la forma de determinación del impuesto extranjero con el nacional.

B. Exención.- Cada Estado exceptúa del impuesto a los no residentes, aún cuándo la fuente se encuentra dentro del país, pero grava a los residentes por el total de su fortuna, sin distinción de situación de origen.

2. - Procedimiento bilateral o plurilateral que consiste en que dos o más Estados celebran convenios tendientes a evitar la doble imposición.

El estudio de este problema ha ocupado también la atención de las reuniones internacionales. Entre ellas podemos mencionar al Instituto de Derecho Internacional, que hizo estudios sobre la materia; y en XXX Congreso de Grenoble formuló resoluciones sobre el derecho de la sucesión.

La Cámara de Comercio Internacional desde su creación, se ocupó del estudio del problema de la doble imposición (resolución núm. 11 del Congreso Constitutivo de 1920). En el Congreso de Londres de 1922 designó un “Comité de los Dobles Impuestos”, que formuló sus conclusiones finales el 1° de marzo de 1924. estas conclusiones fueron las siguientes:

1.- Para evitar la doble imposición el mejor medio es aceptar el domicilio para la base del Impuesto Sobre la Renta. No se excluye completamente la imposición en el origen de las rentas provenientes de inmuebles o de empresas comerciales o industriales.

2.- Para las compañías de navegación, debe aplicarse el principio de la exención recíproca.

3.- Se asimilan los derechos de sucesión al Impuesto Sobre la Renta.

México, tiene celebrados convenios con Alemania, Canadá, Estados Unidos de América, Estaña, Francia, Suecia, Suiza, Bélgica, Corea, Ecuador, Irlanda del Norte, Italia, Países Bajos, Reino Unido, y Singapur para evitar la doble tributación.

## **4.2 EL SISTEMA DE LA LEGISLACIÓN MEXICANA.**

La legislación mexicana sigue el criterio de nacionalidad, es decir, el Estado Mexicano afirma su derecho a gravar a sus nacionales dondequiera que se encuentren; basta con que una persona sea mexicana para que en principio pueda estar gravada y esta específicamente sujeta al Impuesto Sobre la Renta, cualquiera que sea el lugar de su domicilio y cualquiera que sea el lugar de origen de su renta. Para fijar el alcance que tiene esta afirmación deben distinguirse dos casos. 1.- Mexicanos domiciliados en la Republica y 2.- Mexicanos domiciliados en le extranjero.

El mexicano domiciliado en la Republica esta sujeto al Impuesto Sobre la Renta y en principio a toda clase de impuestos a pesar de que el ingreso, renta o fortuna gravada tenga su origen en otro país; esta conclusión se deriva de la Ley, que expresamente habla del impuesto que se debe pagar en México cuándo la fuente del Ingreso gravable se encuentre en el extranjero. De manera que una persona de nacionalidad mexicana residente en México estará sujeta al impuesto por la totalidad de su renta, aunque se origine fuera de México.

El Código Fiscal de 1981 se limita a decir: “Artículo I. Las personas físicas y las morales están obligadas para contribuir los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio por lo dispuesto en los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup>Código Fiscal de la Federación

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, cambia el concepto de nacionalidad por el de residencia, establecimiento permanente y fuente de ingreso, así, el Artículo 1 dice: “Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de dónde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan su establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolos dichos ingresos no sean atribuibles a estos.

Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente actividades empresariales. Se entenderán como establecimientos permanentes entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación en todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aún cuando no tenga en el territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3° de esta ley.

De igual forma se considerará que un residente en el extranjero tiene su establecimiento permanente en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una

persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuándo se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

El artículo 3° establece: “No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- II. La conservación de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

- V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para la importación al país.

Artículo 4º.- Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otra oficina de esta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país los que obtenga la oficina central de sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención”<sup>17</sup>.

Tratándose de mexicanos residentes en el extranjero el Código Fiscal no tiene disposición alguna que los distinga de los domiciliados en México. La Ley del Impuesto Sobre la Renta si decía que “Del impuesto que corresponda pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero, deberán deducirse el que pagan por el mismo concepto a la nación donde residan”.

Ahora se autoriza la deducción a todos los residentes en México, cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero. En consecuencia los mexicanos residentes en el extranjero pueden deducir del impuesto que deben pagar en México., el paguen en la nación de su residencia por los ingresos percibidos en este lugar.

El artículo 6l dice: “Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponde pagar, el Impuesto Sobre la Renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo solo procederá siempre

---

<sup>17</sup>Ley del Impuesto sobre la Renta

que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero”<sup>18</sup>.

La Ley no limita la causación del impuesto a los ingresos originados en México, al contrario, expresamente reconoce que se debe pagar impuesto en México por los ingresos gravables derivados de fuentes que se encuentren en el extranjero. Esto significa que la totalidad de los ingresos percibidos por un causante son gravables, como corresponde cuando se sigue el criterio de la nacionalidad, es decir, que si un domiciliado en el extranjero percibe ingresos, el Estado Mexicano tiene el derecho a gravar por la totalidad de la renta percibida por este causante, aun cuando haya sido originada en el extranjero.

Los extranjeros domiciliados en México están protegidos contra la doble imposición por la autorización para deducir del impuesto que les corresponda pagar en México, el impuesto que hayan pagado en el extranjero por el mismo concepto, como se establece en el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere dicho artículo hasta por una cantidad equivalente al impuesto que se les hubiera retenido de no estar gravadas en virtud de dicha condición.

---

<sup>18</sup>Ley del Impuesto sobre la Renta

## **4.3 TRATADOS INTERNACIONALES.**

### **CONCEPTO.**

Desde hace mucho tiempo, uno de los problemas que ha preocupado de manera importante, tanto a los fiscos de diferentes países, como desde luego a los contribuyentes, ha sido el relacionado con la doble imposición internacional. En efecto, cuando un contribuyente residente en un país realiza actos gravados en el extranjero, el fisco de esa nación lo grava con contribuciones, tanto nacionales como locales, y resulta que el fisco de su lugar de residencia, también procede a efectuar actos de imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior, dándose el caso más frecuente de doble imposición. Estos procedimientos y sistemas, desde luego producen entre los empresarios de los diferentes Estados, sensación de malestar y desde luego, se puede afirmar que la doble imposición internacional es uno de los aspectos fundamentales que limitan o impiden el comercio y las relaciones económicas internacionales. Las diversas naciones del mundo han recurrido frecuentemente de manera unilateral a declarar que el residente en un país tendrá derecho a acreditar o compensar, contra el impuesto que le corresponda pagar, la contribución similar cubierta en el país en donde se originó la renta. Pero estos procedimientos son frecuentemente acompañados una serie de requisitos que a veces resultan difíciles de ser satisfechos por los contribuyentes, o bien, sólo se admite el acreditamiento o compensación en forma sumamente limitada. En otras muchas ocasiones se dan casos de no pocos contribuyentes que recurren a esos procedimientos para inclusive, incurrir en evasiones fiscales de cierta consideración.

Por todo ello, el fenómeno de la doble imposición se ha continuado dando entre los Estados, debido a los diferentes criterios y sistemas con que se manejan las contribuciones en cada uno de ellos. Esta situación se pone de manifiesto sobre todo en gravámenes que han alcanzado un alto grado de sofisticación, como el Impuesto Sobre la Renta.

En relación con los sistemas tributarios de los Estados Unidos de América y de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra que en tanto que nuestro país se utiliza fundamentalmente el concepto de "residencia" para imponer contribuciones, en la otra

nación se utilizan simultáneamente los conceptos de "residencia" y "nacionalidad" De ahí que entre estas dos naciones se continúe dando el fenómeno de la doble imposición de manera significativa.

En los casos de navegación aérea y marítima de carácter internacional, los ingresos que perciben las empresas transnacionales, así como los pagos de intereses y regalías de estas empresas, los dividendos o utilidades que repartan, los casos de sucesiones de personas residentes en México, con bienes en el territorio de los Estados Unidos de América, los casos de sueldos y honorarios percibidos por trabajadores fronterizos, resultan ejemplos importantes de esta problemática fiscal internacional.

Otro ejemplo importante de la doble imposición internacional se da en el comercio exterior de mercaderías, en cuyo caso se paga un gravamen por la exportación y otro por la importación, cuando dichas mercaderías se mueven de un país a otro desde el surgimiento del GATT en 1948 han hecho numerosos esfuerzos por simplificar, no solamente el pago de los gravámenes aduaneros, sino el molesto doble trámite de exportación e importación de dichas mercaderías. Importantes avances se han logrado en esta materia, pero sin embargo, aún existen acciones importantes por concretar, para conseguir un más fluido y eficaz comercio internacional

Por consecuencia, además de las medidas de carácter unilateral y aisladas que cada país ha venido tomando para aliviar al menos en parte el problema de la doble imposición, en épocas más o menos recientes, se ha recurrido a otro sistema que indudablemente es más efectivo para alcanzar los fines deseados el de celebrar tratados internacionales para concretar esfuerzos en materia de doble tributación.

Un aspecto también importante que los Estados han estado atacando desde épocas muy antiguas, es el de la evasión fiscal internacional que de manera frecuente se da en las empresas transnacionales, quienes por falta de adecuados controles, han venido sorprendiendo a las autoridades tributarias de uno y otro país, evadiendo en forma importante el pago de sus contribuciones, ya que sus ingresos y ganancias se dan dentro de una "zona gris" que está colocada entre los controles fiscales establecidos entre una y otra nación.

Como antes se expresó el sistema unilateral de deducciones o acreditamiento de contribuciones pagadas en el extranjero, ha atemperado el problema de la doble imposición,

pero no lo resuelve frontalmente, por virtud de que dada la generalidad dentro de la cual se mueve este sistema, ha ocasionado muchas veces la frustración del objetivo deseado, o cuando mucho, ha acarreado beneficios parciales a los contribuyentes que desde luego ven afectada su competitividad por las excesivas cargas tributarias.

El sistema de tratados internacionales tiene una gran ventaja sobre las medidas unilaterales de los Estados, puesto que aquí no sólo se dictan medidas concretas y específicas tendientes a evitar la doble tributación, sino que también los diferentes fiscos hacen esfuerzos por al menos homologar o coordinar sus sistemas tributarios, para dar claridad a los fenómenos impositivos, situación que con medidas unilaterales resulta imposible de llevar a cabo.

La nación mexicana no tiene más de una década de experiencia en materia de tratados internacionales en materia fiscal, en cambio el vecino del norte, tiene ya muchos años de estar celebrando con diferentes naciones este tipo de convenios.

Resulta prácticamente imposible evitar la doble imposición internacional, pero si se puede, a través de un tratado, regular este fenómeno, para evitar en una gran medida sus nocivos efectos.

Con apoyo en tal afirmación, se puede deducir que no sólo es necesaria, sino deseable la celebración de tratados internacionales de esta y otras naturalezas semejantes, buscándose con ello una mejor justicia tributaria y un mejor desarrollo de las relaciones internacionales en todas las actividades de contenido económico.

Antes de hacer referencia a los "tratados" internacionales más importantes celebrados por México en materia tributaria, se hace necesario destacar los fundamentos constitucionales, el procedimiento para celebrar tratados y la jerarquía que tienen estos convenios en el ámbito jurídico nacional.

## **AUTORIDADES FACULTADAS PARA CELEBRAR TRATADOS INTERNACIONALES**

De conformidad con lo dispuesto por la fracción X del artículo 89 Constitucional, el Presidente de la República tiene facultades para manejar la política exterior y para celebrar tratados internacionales. Los artículos 89, fracción II 90 y 91 de la Carta Magna le dan al Jefe del Ejecutivo la facultad de designar, con apoyo en una ley a sus más directos

colaboradores. Precisamente la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala en el artículo 28, que corresponde a la Secretaría de Relaciones Exteriores la operación y ejecución de la política exterior que dicte el Presidente de la República, así como participar en la celebración de todos los acuerdos, negociaciones y tratados internacionales, de los que México sea parte. Ninguna otra Secretaría de estado tiene expresamente otorgada esa facultad.

También es importante mencionar la participación que tiene el Poder Legislativo en la celebración de tratados internacionales. La fracción I del artículo 76 de la Constitución establece que corresponde a la Cámara de Senadores, la aprobación de la política exterior que dicte el Presidente de la República, así como de los tratados internacionales que celebre éste alto funcionario.

En complemento a dichos dispositivos Constitucionales, es importante también precisar que los gobiernos de las entidades federativas, con fundamento en la fracción I del artículo 117 del Pacto Federal, tienen prohibido celebrar toda clase de acuerdos, alianzas y coaliciones con potencias extranjeras.

Sobre este asunto también se considera importante expresar que en el Diario Oficial de la Federación del día 2 de enero de 1992, se publicó la Ley sobre Celebración de Tratados, reglamentaria de la fracción X del artículo 89 Constitucional. En esta Ley se estableció el procedimiento que debe seguirse para la celebración de un tratado internacional, pero también se estableció la posibilidad de que las entidades federativa puedan válidamente celebrar negociaciones diplomáticas en el exterior, las cuales reciben el nombre de "acuerdos interinstitucionales". Esta facultad se extiende también a las dependencias del gobierno federal, a los organismos descentralizados, e inclusive, a los municipios.

Existe indudablemente un importante vicio de inconstitucionalidad de esta Ley, por virtud de que en materia de acuerdos interinstitucionales, esta situación pugna abiertamente con lo dispuesto en el artículo 117 fracción I de la Carta Magna, para las entidades federativas, para los municipios, y desde luego, para los organismos dependientes de ello. Por otra parte, no parece correcto lo preceptuado en materia de acuerdos interinstitucionales, porque indudablemente la celebración de estos acuerdos son susceptibles de salir del control del Jefe del Ejecutivo Federal, y desde luego, se pueden

celebrar sin el conocimiento y aprobación del Poder Legislativo, y sus consecuencias podrían ser tan graves en un momento dado que llegaran a afectar la responsabilidad internacional del estado mexicano.

## **ANTECEDENTES HISTORICOS.**

La única forma práctica y efectiva de evitar la doble tributación internacional consiste en la celebración de convenios o tratados entre los Estados involucrados, que contengan mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, logrando una mayor armonía en las relaciones económica.

Así, los antecedentes históricos en esta materia se remontan hasta los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales. Entre estos casos, encontramos los Tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882, que contuvieron cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones consignatarias a cargas impositivas extraordinarias.

El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contempla y regula el problema de la doble tributación y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados entre los siguientes Estados en los años que se indican: Sajonia y Baviera (1903, Prusia y Luxemburgo (1909); Australia y el Estado de Bade (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hesse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913). La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia, en ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a la creación de nuevos tratados internacionales sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922) t el de Austria y Alemania (1922).

Ante la proliferación de este tipo de negociaciones, la Sociedad de Naciones (predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas) estableció en el año

de 1923 un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación: El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto Sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal sobre el cobro de impuestos. Posteriormente, en 1928 se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales allí representados. En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado donde se desarrolla la actividad económica gravada. En marzo de 1946, en la ciudad de Londres, se reunió nuevamente la Comisión de Expertos, con el objeto de revisar el Modelo del Tratado aprobado en México en 1943. De esa reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una segunda alternativa para concertación de Tratados de ese tipo. En 1963, el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París para la celebración de un Tercer Modelo que, para prevenir la doble tributación internacional, reduce el criterio de imposición en la fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

A partir de entonces, el proceso de las negociaciones internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia resoluciones de carácter multilateral. Es decir, hacia el establecimiento de “convenios tipo” aplicables simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica; como ha sido el caso del Modelo de Cartagena, adoptado en 1971 por los países del llamado Pacto Andino y de las fórmulas del tratamiento fiscal común, acordadas entre las naciones que integran la Comunidad Económica Europea. No obstante, todavía estamos muy lejos de alcanzar en el ámbito internacional mecanismos adecuados para evitar, o al menos atenuar sensiblemente,

los efectos negativos de la doble tributación, cuyo crecimiento, por el contrario contribuye poderosamente a gravar la presente crisis económica mundial.

## **PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS TRATADOS.**

Del análisis global de los Tratados Internacionales anteriormente mencionados, podemos llegar a las siguientes conclusiones que, en gran medida, explican porque no es factible pensar que los graves problemas económicos derivados de la doble tributación internacional puedan ser resueltos, a corto plazo, de manera integral:

- I. Generalmente este tipo de pactos se conciertan entre países, que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. La razón fundamental que da lugar a un tratado lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente inversionista o del Fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia.
- II. Lo anterior permite aseverar que los problemas de la doble tributación pueden ser más fácilmente resueltos a través de pactos de tipo bilateral (celebrado exclusivamente entre dos naciones) que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de situaciones verdaderamente excepcionales, como las que se dan entre los países que integran la Comunidad Económica Europea. Dicho en otras palabras, la aspiración de algunos internacionalistas de llegar a resolver esta delicada cuestión por medio de convenios multilaterales suscritos por casi todos los países de orbe, no pase de ser una mera ilusión.
- III. Como los tratados en materia de doble tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, estos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales (volumen global del flujo recíproco de importaciones y exportaciones) arrojan cifras más o menos equilibradas. De esa

manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo en cada uno.

- IV. Ahora bien, por esa misma razón, la suscripción de esa clase de tratados se dificulta entre los países en vías de desarrollo (importadores de bienes, capital y tecnología) y los países altamente industrializados (exportadores de bienes, capital y tecnología) ya que la disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sea una carga gravosa y a veces insostenibles para los países de economía deficitaria, y por otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a lo que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas.
- V. Las dificultades que se presentan en la negociación de tratados sobre doble tributación han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar su comercio exterior a adoptar dentro de su propia legislación interna medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación, como el caso del Foreign Tax Credit”, o deducción de impuestos pagados en el extranjero.

## **PRINCIPIOS DE FUENTE Y RESIDENCIA**

Dentro de los procesos de negociación de tratados internacionales tendientes a prevenir la doble tributación es necesario establecer una premisa o punto de partida que debe servir de base para la estructuración de los mismos. Esta premisa o punto de partida generalmente va a determinar la naturaleza y alcances de tratado, así como las consecuencias de carácter económico que puedan derivarse para los países signatarios. De ahí la importancia de determinar cuáles pueden llegar a ser las premisas idóneas.

Efectuando un estudio de derecho comparado acerca de los principales tratados vigentes a la fecha en materia de doble tributación internacional, puede advertirse con claridad que son dos las premisas que normalmente suelen invocarse, debatirse y discutirse

para imprimir al documento de que se trate un sello específico. Estas premisas comunes son el principio de fuente y el principio de residencia.

### **Principio de Fuente.**

Con base a este principio, se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado. A grandes rasgos, este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, particularmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Del análisis de dicha ley podemos desprender de manera evidente que si México llegare a concertar en el futuro algún tratado internacional sobre esta materia, inevitablemente la premisa de la que tendría que partir su posición negociadora sería la del principio de fuente. Posición lógica por lo demás, ya que este principio tiende a beneficiar a las llamadas naciones en vías de desarrollo que normalmente asumen el carácter de receptoras de inversiones extranjeras, las que, a cambio de contribuir al desarrollo industrial, invariablemente ocasionan considerables sangrías económicas por concepto de fuga de capitales a través de pagos por transferencia de tecnología, regalías, intereses y dividendos.

La experiencia nos demuestra que los inversionistas extranjeros en países en vías de desarrollo rara vez adoptan el carácter de “residentes”; por el contrario, se concretan a transferir sus capitales en forma de préstamos, suministro de tecnología y establecimiento de filiales o sucursales; situaciones que dan origen a que considerables cantidades de dinero, generadas en el país receptor de esta clase de inversiones, emigren hacia el exterior en forma de intereses, regalías o dividendos. En tales condiciones, si para gravar los rubros anteriores se exigiera como requisito indispensable, que los extranjeros adoptarán el carácter formal de “residentes”, los países que, como México, se encuentran colocados en esta situación jamás obtendrían ningún beneficio fiscal de estos importantes renglones económicos. En cambio, al establecerse que dichos ingresos quedan afectados al pago de diversos tributos por corresponder a operaciones que se han realizado o que han surtido sus efectos en territorio nacional, independientemente del lugar de residencia de los sujetos pasivos, los fiscos de naciones receptoras participan de alguna medida en esa riqueza que,

aunque generada a base de capital foráneo, deriva de la explotación de sus recursos naturales y humanos.

Por lo anterior, el principio de fuente aparece como la primicia indispensable para fortalecer la posición negociadora en los países en vías de desarrollo en sus tratos con las naciones altamente industrializadas y es, en última instancia, uno de los factores que prioritariamente debe atenderse si se desea establecer un nuevo orden económico internacional verdaderamente justo y equilibrado.

### **Principio de Residencia.**

Consiste en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando estos posean el carácter de residentes, conforme a las leyes aplicables. Desde luego, este principio es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados, que ven el mismo un argumento para fortalecer su control sobre los mercados internacionales. En efecto, estas naciones obtienen anualmente sustanciales ingresos provenientes de sus inversiones en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en donde tales inversiones se llevan a cabo; ya que, por ejemplo, para percibir ingresos por concepto de intereses o suministro de asistencia técnica no es necesario establecerse en país alguno, basta con transferir financiamientos o tecnología. Inclusive en el caso de inversiones directas, el factor de residencia se convierte en algo sumamente vago, ya que si bien es cierto que formalmente se establecen en el territorio en el país receptor industrias o comercios, también lo es que la casa matriz, reside en el extranjero, es la que generalmente percibe los correspondientes dividendos o utilidades.

Por eso los tratados internacionales en materia de doble tributación que se inspiran en el principio de residencia, suelen contener estipulaciones sumamente desfavorables para los Estados en vías de desarrollo que aceptados suscribirlos.

### **CONTENIDO DE LOS TRATADOS.**

La negociación de tratados en materia de doble tributación por regla general comprende la realización de diversas facetas, sumamente complejas debido a la diversidad

de sistemas fiscales que entran en conflicto. El estudio que llevo a cabo la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales, dependiente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público es bastante ilustrativo en lo que ha este problema se refiere.

“Se inicia un proceso por el cuál se estudia el monto y destino de tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente se inicia la explotación y análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperar tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Una vez que se ha concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule sendos proyectos de tratados, inspirándose o no en alguno de los modelos mencionados con anterioridad, según los cuales se contempla ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o reciprocas y se considera específicamente el objeto imponible, etc. Cada una de las cláusulas es objeto de estudio por cada delegación y, atendiendo a la estructura y política fiscal de cada país, se llega a la aceptación, transacción o rechazo del contenido total o parcial de una cláusula. Finalmente, de existir disposición y acuerdo, con base a las cláusulas negociadas, se llega a la firma del tratado”<sup>19</sup>.

Concluida la etapa de negociación, las partes contratantes proceden a la elaboración y firma del tratado respectivo, el que, suele contener las siguientes estipulaciones fundamentales:

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

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

---

<sup>19</sup>Antecedente, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional, Dirección General de Asuntos Hacendarios de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, México, 1978.

La celebración de este tipo de tratados puede implicar sacrificios económicos para las naciones signatarias, las que en una u otra forma tiene que renunciar a gravar determinadas categorías de ingresos o bien limitarse a establecer los gravámenes respectivos hasta una cifra tope. De ahí que por una parte, esta clase de pactos internacionales preferentemente se suscriban entre países cuyas mutuas balanzas comerciales se encuentren en una situación de equilibrio que permitan que el sacrificio económico en el que inevitablemente se incurre resulte proporcional y equitativo en cada caso; y por la otra, la suscripción de esta clase de tratados sea de difícil implementación entre los países en vías de desarrollo y los países altamente industrializados, ya que la disparidad y consecuente desequilibrio de las correspondientes balanzas comerciales, da lugar a que el inevitable sacrificio económico resulte sumamente gravoso para las naciones en vías de desarrollo, cuyas economías normalmente se encuentran en estado deficitario.

Frente a esta situación, un país en proceso de desarrollo que acepta someterse a las reglas que en la practica rigen para prevenir la doble tributación internacional, esta aceptando de antemano importantes limitaciones a su potestad tributaria, que de hecho implican la renuncia a gravar importantes fuentes de ingresos tributarios, a cambio de recibir una serie de inversiones que, aunque genera trabajo y producción, se transforman, a fin de cuentas, en medios para la exportación de capitales.

## **MEDIDAS UNILATERALES.**

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

La adopción de estas medidas, que reciben el nombre de Unilaterales, porque no provienen de un pacto concertado entre dos Estados, tiene como finalidad el alentar las inversiones llevadas a cabo en el exterior y el facilitar el acceso a los mercados

internacionales. Dicho en otras palabras, ante la imposibilidad de lograr la celebración de tratados internacionales por las enormes disparidades de sistemas tributarios, balanzas comerciales e intereses económicos, las naciones desarrolladas han optado por resolver el problema a través de su legislación interna, a fin de no desalentar las inversiones que sus nacionales llevan a cabo en el exterior, las que normalmente les reportan sustanciales captaciones de divisas y lo que es más importa, una significativa participación en el control hegemónico de la economía mundial.

Entre estas medidas unilaterales destaca, por ser la más conveniente y la que se utiliza con mayor frecuencia, la que en el ámbito financiero internacional suele denominarse “Foreign Tax Credit” o compensación de impuesto pagado en el extranjero. El origen de esta medida se remota al año de 1893, cuando fue introducida en la legislación fiscal de Holanda. A partir de 1918 y hasta la fecha ha sido y es aceptada y extensamente utilizada por diversas leyes tributarias de la primera potencia industrial del mundo actual: Los Estados Unidos de América.

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

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

#### **4.4. DEL CONVENIO CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.**

Durante muchos años el Gobierno Mexicano se negó a suscribir tratados internacionales para prevenir la doble tributación. Sin embargo, el complejo mundo de las relaciones económicas internacionales ha venido cambiando en los últimos años de manera dinámica y significativa. Como resultado de apertura comercial que en años recientes México empezó a llevar acabo a través de su incorporación al Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT según sus siglas en idioma Inglés), su balanza de pago con sus principales socios comerciales ha ido mejorando en forma importante, a pesar de los altibajos propios de las operaciones de comercio internacional.

Dentro de este contexto, el día 1° de enero de 1994 entro en vigor el Tratado Internacional de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá que modifica sustancialmente la posición de nuestro país en los mercados internacionales al convertirlo en miembro en una de las zonas de libre comercio más importante del mundo. Por consiguiente para poder operar con éxito dentro del nuevo régimen jurídico y comercial que crea este Tratado Internacional nuestro país debe otorgar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros que deseen operar en México al amparo del propio Tratado.

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

A partir del 1° de Enero de 1994 entran en vigor sendos tratados en esta misma materia con Alemania, y principalmente con los Estados Unidos de América; con lo cual México realiza importantes modificaciones a su política fiscal con el objeto de adecuarse al entorno económico mundial que se esta caracterizando por una creciente globalización de los mercados internacionales.

Pos su importancia, debe analizarse el documento oficialmente denominado “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los

Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta”, que entró en vigor el 1° de enero de 1994 previo al intercambio de notas diplomáticas efectuado en la Ciudad de Washington D.C., los días 2 y 28 de Diciembre de 1993 y cuyo texto integro apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha de 3 de febrero de 1994.

Es de hacerse notar que este documento corresponde al modelo de Tratado Internacional elaborado por un organismo internacional denominado Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que agrupa aproximadamente a 30 países de la economía del mundo. En ese sentido puede decirse que lo acordado con los Estados Unidos de América es similar, en términos generales, a los Tratados Internacionales que sobre esa materia México tiene celebrados con Canadá, Suecia, Francia y Alemania.

Aclarado lo anterior, vamos a hacer referencia a continuación a los principales puntos del Tratado, con el objeto de que se advierta en que forma se va a resolver el problema de la doble tributación internacional, procurando distribuir en forma más equitativa los gravámenes fiscales entre los países firmantes, a fin de que los contribuyentes de ambas naciones no se enfrenten a dos o más cargas tributarias en jurisdicciones diferentes, sobre un mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

Así, un análisis de las cláusulas más significativas de este Tratado Internacional, nos permitirá explicar más claramente el concepto anterior. Para facilitar su comprensión cada cláusula o artículo se identifica por materia:

### **Residentes.**

Se considera residente de un Estado Contratante cualquier persona que en los términos de las disposiciones fiscales del Estado de que se trate, esta sujeta al pago de impuestos por razón de: su domicilio, residencia o su lugar de negocios.

Es decir, para efectos fiscales se aplican los principios tanto de residencia como de fuente del ingreso gravable.

### **Rentas Inmobiliarias.**

Se respeta el principio contenido en la legislación mexicana en el sentido de que los ingresos que obtenga el residente de un Estado Contratante por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en el otro Estado Contratante, serán objeto de la retención impositiva prevista en las respectivas legislaciones nacionales. Sin embargo, se permite a los sujetos del Tratado que obtengan ingresos por este concepto, calcular el impuesto correspondiente sobre una base neta como si se tratará de un ingreso atribuible a un establecimiento permanente que tuvieran en el territorio del otro Estado Contratante.

### **Dividendos.**

En el caso de dividendos o utilidades distribuidas a sus accionistas o socios por toda clase de sociedades o empresas, pagados a un residente en México, por una empresa residente en los Estados Unidos, la retención que se efectúe en este último país no podrá exceder de los siguientes porcentajes:

- 1.- Cinco por ciento (5%) del importe bruto del dividendo únicamente cuando el preceptor sea una sociedad que posea por lo menos el diez por ciento (10%) de las acciones con derecho a voto de la empresa pagadora.
- 2.- Diez por ciento (10%) del dividendo bruto en los demás casos. Sin embargo, durante los primeros cinco años de la vigencia del Tratado, la tasa aplicable para estos casos en particular será del quince por ciento (15%).

Estas tasas preferenciales no serán aplicables cuando el beneficiario efectivo de los dividendos tenga un establecimiento permanente o una base fija de negocios en el país de residencia del pagador, siempre que los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento o base fija.

Para una mejor comprensión de este acuerdo internacional, debe señalarse que la tasa general de retención en los Estados Unidos de América por concepto de dividendos es del treinta por ciento (30%). En tanto que en México, en algunos casos no procede retención impositiva alguna cuando los dividendos provienen de utilidades que ya pagaron el impuesto sobre las renta en las sociedades que los generaron, y en los demás casos se aplica una tasa general de retención del treinta y cuatro por ciento (34%).

## **Intereses.**

Los pagos de intereses que se efectúen a un residente de otro Estado, que sea el beneficiario efectivo de los mismos estarán sujetos a retención impositiva en el Estado de procedencia, conforme a las siguientes reglas:

1. El 4.9% del monto total de los intereses devengados, cuándo estos deriven de prestamos otorgados por bancos y compañías aseguradoras, o cuándo deriven de bonos y valores que estén registrados y que se negocien en un mercado de valores reconocidos (bolsa de valores). Durante los primeros cinco años de la vigencia del Tratado, la tasa aplicables, sin embargo será del 10%.
2. El 10% si los intereses son pagados por el banco, o si derivan de créditos para financiar la adquisición de maquinaria y equipo, cualquiera que sea el pagador. Durante los primeros cinco años de vigencias del Tratado, la tasa aplicable será del 15%.
3. El 15% para cualquier otro tipo de intereses, en cualquier periodo de vigencia del Tratado.

No obstante lo anterior, se libera de la obligación de efectuar retención impositiva en el país en el que se encuentre la fuente de pago, a los intereses pagados en los siguientes casos:

- a).- Cuando el perceptor el pagador sea un Estado Contratante, algunas de sus subdivisiones políticas o una autoridad local;
- b).- Cuando el preceptos sea un fideicomiso, empresa u organización constituida para administrar fondos de pensiones o planes de retiros, que esté exenta de impuestos conforme a la legislación de su país de origen; y
- c).- Cuando el pago de intereses se origine en los Estados Unidos de América o en México y derive de prestamos cuyo plazo sea igual o superior a tres años, otorgados, garantizados o asegurados por el Banco Nacional de Comercio Exterior o por Nacional Financiera, o por Eximbank o por el Overseas Private Investment Corporation respectivamente.

### **Regalías.**

Las regalías pagadas a un residente del otro Estado Contratante estarán sujetas a imposición en el Estado del cual proceden sin que la retención pueda exceder del 10% del importe bruto de las regalías, cuando el preceptor sea el beneficiario efectivo de las mismas.

Debe señalarse que en los términos del Tratado los pagos que se efectúen por el arrendamiento de un equipo industrial, comercial o científico se considerarán regalías, y en consecuencia, estarán sujetas a la retención impositiva que se indica en el párrafo inmediato anterior.

Esa conveniente destacar que este acuerdo internacional representa una reducción importante para gravar ingresos por regalías hasta una cifra tope del 10%, toda vez que en las respectivas legislaciones nacionales las tasas de retención por ese concepto fluctúan entre el 15% y el 34% de los ingresos brutos.

Si consideramos que los pagos por regalías generalmente corresponden a operaciones de transferencia de tecnología y de transmisión de secretos industriales, así como derechos de propiedad industrial e intelectual como patentes, marcas, nombres comerciales y derechos autor, se advertirá el impacto favorable que a mediano plazo, por lo menos, esta medida tendrá en el indispensable desarrollo tecnológico de nuestro país.

### **Ganancias de Capital.**

Se establece que las ganancias derivadas de la venta de bienes inmuebles que obtenga un residente de uno de los Estados Contratantes por inmuebles ubicados en el otro Estado, podrán ser objeto de retención en el país donde se ubique la fuente de ingreso, conforme a las tasas vigentes en ese momento en la respectiva legislación nacional.

Para dichos efectos, se consideran también como bienes inmuebles, las partes sociales o cualquier tipo de participación en un fideicomiso o sucesión por causa de muerte cuyos activos estén integrados por bienes inmuebles.

Así mismo, quedan gravadas dentro de este concepto las ganancias que se obtengan como resultado de la venta de acciones de empresas residentes en el otro Estado Contratante, cuyo activo total consista o haya consistido, en valor, por lo menos en un 50% en bienes inmuebles.

### **Servicios Personales Independientes.**

Se elimina la retención existente en las legislaciones nacionales, sobre los ingresos percibidos por una persona física por la prestación de servicios independientes llevada a cabo en el otro Estado siempre y cuando el prestador no tenga una base fija de negocios en ese otro Estado, o bien, si permanece en este último por lo menos 183 días en cualquier periodo de 12 meses.

Sobre este particular, cabe señalar que el Gobierno Mexicano aceptó una regla de residencia para efectos fiscales comúnmente conocida como “Tax Home”, que es característica de la legislación tributaria de los Estados Unidos de América y que, por ende, se incorpora a nuestro derecho a través de este Tratado Internacional.

### **Servicios Personales Dependientes.**

En el caso de los servicios personales dependientes (asalariados) también se elimina la retención sobre los ingresos derivados de servicios prestados en el otro Estado, siempre que el prestador de los mismos permanezca en este Estado durante un plazo inferior a 183 días en un periodo de 12 meses; que su remuneración sea pagada por un no residente en dicho Estado; y que la misma no sea cubierta por una base fija o establecimiento permanente del pagador en el mismo estado.

### **Impuesto Sobre Sucursales.**

La legislación fiscal norteamericana establece un impuesto a sucursales de empresas matrices, consistente en una retención sobre las utilidades distribuidas a extranjeros por parte de sus establecimientos ubicados en territorio de los Estados Unidos de América, asimilando dichas utilidades a dividendos.

A través del Tratado, se establece una disminución en la tasa de retención, en los siguientes términos:

- a).- Cinco por ciento (5%) sobre las cantidades que, en los términos de la legislación norteamericana o del propio Tratado, sean asimilables a dividendos;
- b).- Diez por ciento (10%) sobre el excedente del interés que se haya deducido de la base gravable de la sociedad residente en México, atribuible al establecimiento

permanente en los Estados Unidos. Excedente que se computa sobre el total del interés pagado por dicho establecimiento.

### **Crédito por Impuestos Pagados en el Otro Estado.**

Se establece que los Estados Contratantes otorgarán, en los términos de sus respectivas legislaciones nacionales, un crédito directo equivalente al impuesto pagado en el otro Estado Contratante por los residentes y, en el caso de los Estados Unidos, por los ciudadanos.

Así mismo queda previsto que los Estados Contratantes otorgarán un crédito fiscal indirecto por el impuesto pagado por una subsidiaria ubicada en el otro Estado, cuando la participación en éste sea igual o superior al 10% de las acciones con derecho a voto que emita dicha subsidiaria.

Dentro de este contexto, los Tratados Internacionales celebrados por México para evitar la Doble Tributación, constituyen una parte sumamente importante dentro de nuestro Derecho Fiscal, toda vez que por mandato constitucional poseen el carácter de “Ley Suprema de toda la Unión”, y como tal se aplican con preferencia a cualquier ley fiscal especial, incluyendo las leyes federales como el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre las Renta, por citar los más importantes.

Resulta prácticamente inevitable terminar con el problema de la doble tributación entre nuestro país y los Estados Unidos de América debido a los diferentes criterios fiscales que se manejan en cada uno de estas Naciones. Es importante mencionar que la medida más idónea para controlar dicho fenómeno es la celebración de tratados internacionales tendientes a, sino la eliminación, por lo menos al control de dicho fenómeno.

Es un hecho que, en la celebración de tratados internacionales nuestro país no es experto en la materia, además, se tiene en contra, el hecho de que nuestro vecino país tiene mucha experiencia en la celebración de los mismos, por lo que indudablemente nos coloca en una situación de desventaja económica que se refleja en una clara disminución de inversión de capitales. Dicho de otra manera, dada la desventaja económica que se presenta en nuestro país es claro que los inversionistas extranjeros no van a considerar a

nuestro país como una buena opción para colocar sus capitales, sin embargo, la inversión nacional si considera una buena opción el acudir a los Estados Unidos a realizar sus actividades económicas, lo cual afecta en gran medida a nuestros contribuyentes, puesto que, tienen que regirse tanto por los principios de fuente y de residencia para el pago de sus contribuciones lo cual representa un doble pago de impuesto, ya que tiene que pagar en ambos países por sus actividades económicas..

Es por eso que, se debe seguir un mecanismo más justo y equitativo para ambas Naciones sin afectar los intereses del contribuyente, esto se puede lograr mediante el acuerdo entre ambas naciones de la forma en como se va a gravar la actividad económica del contribuyente, es decir, llegando a un acuerdo en cuanto a los principios de gravación fiscal, mediante la celebración o reforma de tratado internacional tendiente a la eliminación de la doble tributación entre estas dos naciones.

## **PROPUESTA.**

El fenómeno de la Doble Tributación es un problema que, por lo menos en algunos años, seguirá latente entre las Naciones, dada las diferentes circunstancias que lo provocan como el comercio internacional, que resulta ser una fuente importante de ingresos para cualquier Estado.

Es por eso que se celebran Tratados Internacionales para minimizar los efectos de la Doble Tributación. Tratados que, muchas veces, resultan desfavorables para alguno de los contratantes, sobre todo cuando dicho contratante es un país en vías de desarrollo como en el caso de nuestro país en particular. Precisamente el problema que nos atañe es el fenómeno que se presente entre México y nuestro país vecino Estados Unidos de América, puesto que, a pesar del Tratado internacional celebrado entre ambas Naciones el pasado 1º de Enero de 1994 para evitar la doble tributación, aun sigue latente este fenómeno, y evidentemente, estamos muy lejos ya no de terminar con él, sino de controlarlo, puesto que, al ser celebrado con una de las Naciones mas poderosas del mundo, y al encontrarse nuestro país en un claro atraso económico con relación a su contratante, resulta claro que existe una gran desventaja para nuestro País debido a importante factores como lo son el antes mencionado atraso económico y además, el hecho de que México no tenga experiencia en la celebración de tratados de este tipo.

Resulta inevitable sostener relaciones comerciales con nuestro país vecino, ya que es una de las fuentes de ingresos más importante de nuestro país. Es por ello que, al celebrarse el Tratado Internacional para evitar la doble Tributación entre estas dos naciones México tuvo que aceptar una serie de modificaciones en su política fiscal; medidas desfavorables debido a que lejos de ayudar de cierta manera, terminó siendo un obstáculo mas para el desarrollo del país.

Evidentemente este es un problema sin una solución inmediata, puesto que para que esto suceda es necesario que nuestro vecino país contratante ceda en algunos aspectos que solo traen beneficios para él mismo, sin importar la cesión que México tiene que hacer.

Obviamente falta mucho desarrollo económico, social y cultural para que esto suceda pero, personalmente, considero, que se podría atenuar un poco o tal vez de manera relevante este problema mediante una pequeña pero significativa reforma en el tratado internacional celebrado entre dichos países, consistiendo esta en el establecimiento de un solo principio para gravar las actividades de los contribuyentes en el país extranjero.

Dicho de otra manera, para todos es sabido que en este tratado se adoptan tanto los principios de fuente como de residencia al momento de gravar las actividades económicas de los contribuyentes extranjeros en el país donde se originen sus ingresos. Como recordaran durante este capítulo, se han mencionado las dos premisas necesarias para la celebración del tratado, siendo estas el principio de fuente, que es adoptado por países en vías de desarrollo como México debido a que, es la manera más efectiva de gravar al contribuyente además de equitativa, puesto que resulta bastante justo el hecho de pagar contribuciones en el lugar donde se obtienen los ingresos independientemente de ser o no residente del mismo. La segunda premisa la constituye el principio de residencia, que beneficia principalmente a los países altamente desarrollados como es el caso de los Estados Unidos de América, siendo este el principio que prevalece en el sistema tributario de dicha Nación, y, recordando, que este principio consiste en el pago de contribuciones al estado de donde se es residente, sin importar de donde se obtiene los ingresos.

Evidentemente este último principio perjudica a nuestra Nación, ya que este cuenta con muchísimas empresas y contribuyentes extranjeros que obtienen la mayor parte o talvez la totalidad de sus ingresos en nuestro país pero que, sin embargo, no se puede obtener beneficio económico para la nación ya que dichos contribuyentes declaran en el país de donde son residentes. Mas sin embargo, si adoptarán el principio de fuente, ambas naciones resultarían beneficiadas, ya que los extranjeros que obtienen sus ingresos en territorio mexicano estarían obligados a declarar sobre esos ingresos en el país donde se están obteniendo, que en el caso específico determinado país resulta ser México, al mismo tiempo que los mexicanos que obtiene ingresos en el extranjero, específicamente en Estados Unidos de América, estarían obligados a declarar en ese país puesto que es ahí donde se obtiene los ingresos.

Ahora bien el tratado celebrado entre ambas Naciones prevé ambos preceptos, tanto el principio de fuente como de residencia, siendo necesario el establecimiento de uno solo de ellos, que desde mi punto de vista el más idóneo lo constituye el principio de fuente. De esa manera, las dos naciones se ven beneficiadas ya que cada una de ellas recibe las contribuciones correspondientes a los ingresos obtenidos por los contribuyentes extranjeros de una manera justa y equitativa sin la generación de una notoria disminución de capital en las naciones y así evitar el estancamiento económico de nuestro país principalmente.

Al contrario, si este precepto se aplicará, se obtendría un beneficio económico evidente en nuestro país, dado que, obtendría ingresos económicos del extranjero, ingresos que evidentemente corresponden a México puesto que es de nuestro país de donde se están obteniendo los ingresos, no se pide nada que no corresponda al servicio prestado, es decir, si trabajas en México, y es el mismo donde obtienes tu fuente de riqueza, resulta bastante obvio que debe ser en este país donde hagas tus pagos de contribuciones y no en el país de donde eres residente, puesto que es innegable que al ser residente de determinado país, se tiene la obligación de contribuir al desarrollo económico del mismo, pero también resulta justo que si tus principales ingresos los obtienes en el extranjero, debes declarar en el extranjero sin necesidad de ser residentes en el mismo.

Con la adopción de esta medida, no solo México se beneficiaría. También los Estados Unidos de América resultarían beneficiados, tomando en cuenta que es una de las fuentes de empleo más importantes para los mexicanos, evidentemente de no igual manera, puesto que México no cuenta con la infraestructura necesaria para competir con las grandes potencias mundiales pero definitivamente, como contratante, se tiene que buscar la manera más idónea para que ambos contratos resulten, ya no digamos beneficiados, sin afectar de manera trascendental sus respectivas economías.

Es por eso, que considero a esta la medida más acertada para minimizar el problema de la doble tributación entre México y los Estados Unidos de América, que como antes se mencionó, no se tendría que renegociar el tratado, simplemente se tendría que reformar al eliminar la posibilidad de aplicar ambos principios y cambiar este precepto por la aplicación del principio de fuente. Siendo este, desde mi punto de vista, un pequeño cambio

que traería como consecuencia una notoria disminución del fenómeno de la doble tributación.

## CONCLUSIONES.

Al realizarse el presente estudio nos dimos cuenta de las incongruencias y violaciones constitucionales que surgen al presentarse la doble tributación entre dos naciones arrojándose las siguientes conclusiones:

1.- Las Naciones soberanas han tenido desde siempre la necesidad de satisfacer sus necesidades mediante el apoyo económico de sus habitantes, es por eso que nació la figura jurídica de las contribuciones, permitiéndole así al Estado obtener recursos necesarios para la satisfacción de sus necesidades primordiales.

2.- Al crearse la figura de las contribuciones, se le crea también así, por mandato constitucional, al gobernado, la obligación del pago de las mismas mediante lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución en la cuál se prevén los principios constitucionales a seguir para que dicha obligación resulte justa y equitativa.

3.- Desafortunadamente, muchos contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, tiene la necesidad de buscar fuentes de riqueza en países distintos a los de su origen, obteniendo así ingresos provenientes de otro Estado, viéndose en la obligación, de contribuir con los gastos de ambas Naciones, dándose así el fenómeno de la doble tributación. Que evidentemente resulta contrario al principio de proporcionalidad y equidad que maneja nuestra Constitución, pues el contribuyente tiene que pagar dos veces por el mismo concepto, e indudablemente, esto contraviene los principios jurídicos antes mencionados quedando en manifiesto así la inconstitucionalidad que trae consigo la doble tributación.

4.- Además de lo anterior, debemos mencionar concretamente el caso particular que nos atañe, el problema que sobreviene entre México y Estados Unidos de América con respecto a la doble tributación. Es cierto que, se celebró un tratado para evitar dicho fenómeno, pero, lo que nos queda claro es, la evidente desventaja que nuestro país presenta ante su contratante, por varias razones entre las cuales destacan las siguientes:

- A) A diferencia de México, Estados Unidos de América es considerado un país de primer mundo, en cambio México es una Nación en vías de desarrollo, de ahí que existan grandes diferencias, económicas, políticas sociales y jurídicas entre estas dos Naciones contratantes.
- B) Hablando precisamente de las diferencias económicas que se presentan entre las dos Naciones, se ve una clara afectación en cuanto al comercio exterior.
- C) En cuanto a las disposiciones jurídicas de ambas Naciones, sus principios de recaudación son distintos; en México se aplica el principio de fuente, en tanto que, en Estados Unidos de América se aplica el principio de Residencia.

5.- Al firmarse el tratado internacional entre estas dos naciones tendientes a la eliminación del problema de la doble imposición se permite la aplicación de ambos principios tanto de fuente como de residencia, dejando, evidentemente, a nuestro país en una terrible desventaja económica, puesto que, los inversionistas extranjeros en nuestro país, obviamente, prefieren regirse por el principio de residencia y así, pagar en su país de origen. Y por consiguiente, en repetidas ocasiones, mexicanos que deciden regirse por el principio de fuente y pagar en el extranjero, se les es solicitado el pago de contribuciones mediante este precepto en su país y por consiguiente, pagar doble contribución por el mismo precepto, lo cual resulta totalmente violatorio al artículo 31 de nuestra Constitución.

Por eso insisto en que dicha celebración requiere de una reforma urgente en tanto que se debe establecer un sólo principio que grave las actividades económicas de los contribuyentes. Personalmente considero que la medida más idónea para determinado fin es la aplicación del principio de fuente al momento de gravar la actividad económica de los contribuyentes. No es necesaria la aplicación de ambas puesto que resulta inconstitucional pagar contribuciones dobles por la misma actividad. Al aplicarse el principio de fuente los contribuyentes quedan obligados al pago de contribuciones en el país de donde se obtiene los ingresos. Y así, no se contravienen principios constitucionales. Si un extranjero americano realiza su principal actividad económica en nuestro país resulta justo y equitativo tanto para nuestro país como para el contribuyente mismo que sea en México donde se declare, pues es aquí donde se obtiene la mayor parte de sus ingresos. Así mismo

se aplica esto en el caso del mexicano obteniendo recursos financieros de los Estados Unidos de América, ya que si es de ahí de donde se están obteniendo los ingresos es necesario que sea también ahí donde se declare por los mismos.

Esta medida es favorable tanto para México como para su contratante, pues resultaría lo más justo y equitativo para ambos. Ya que si tu obtienes tus recursos en México, es necesario que se paguen contribuciones en el mismo, cuando que es éste el que té paga directa o indirectamente por tu actividad y de igual manera si obtienes tus recursos en Estados Unidos es importante pagar tus contribuciones allá porque al final de cuentas es el que té paga por tu actividad, por lo tanto tu como contribuyente estas obligado a retribuir dicha prestación contribuyendo al desarrollo económico del país que te provee tus recursos económicos.

Estas dos naciones tienen la urgente necesidad de sentarse un momento y reconsiderar la reforma en el tratado que resultaría benéfica no solo para México sino para Estados Unidos puesto que obtendrían mayores ingresos ya que si los contribuyentes sólo tiene que pagar impuestos una vez, no tendrían la necesidad de evadir el pago del mismo, y de esta manera de esta manera sería justo el pago que estos hacen y se evitaría al mismo tiempo la evasión fiscal. Y así no las Naciones no solo se verían beneficiadas al obtener los ingresos correspondientes por las actividades que se realizan en cada uno de sus territorios, sino que también se estaría contribuyendo significativamente a la disminución en él numero de la evasión fiscal y por consecuencia la Nación en general resultaría beneficiada debido a que como se ha venido mencionando a lo largo de esta intervención los ingresos obtenidos por un país son los recursos económicos que se destinan a cubrir las necesidades económicas, políticas, sociales y culturales de una Nación, pues no olvidemos que ese fue, es y será el fin que se persigue con la creación de los impuestos que una Nación impone a sus habitantes, el pago de impuestos es pues, la clave para la solución de las necesidades primordiales de una Nación.

## BIBLIOGRAFIA.

- Aguilar Gutiérrez, Genero.  
Nueva Reforma Fiscal en México.  
Editorial Miguel Ángel Porrúa.  
México, 2003.
- Bettinger Barrios, Herbert.  
Efecto Impositivo del establecimiento Permanente Conforme a la Legislación Mexicana y los Modelos para Evitar la Doble Tributación.  
Editorial ISEF.  
México, 2001.
- Bettinger Barrios, Herbert.  
Estudio Practico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación.  
Editorial ISEF:  
México, 2003.
- Burgoa, Ignacio.  
Las Garantías Individuales.  
Editorial Porrúa.  
México, 2003.
- Cárdenas Elizondo, Francisco.  
Introducción al estudio del Derecho Fiscal.  
Editorial Porrúa.  
México, 1999.
- Garza, Sergio Francisco de la  
Derecho Financiero Mexicano.  
Editorial Porrúa.  
México, 2001.
- Flores Zavala, Ernesto.  
Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas.  
Editorial Porrúa.  
México, 2002.
- García López Guerrero, Luís.  
Derechos de los contribuyentes.  
Editorial IPN.  
México, 2002.

- López López, José Francisco.  
Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal.  
Editorial ECAFSA.  
México, 2003.
  
- Núñez Miñana, Horacio.  
Finanzas Públicas.  
Editorial Macchi.  
México, 2003.
  
- Quintanilla Valtierra, José.  
Rojas, Yánez, Jorge.  
Derecho tributario Mexicano.  
Editorial Trillas.  
México 2001.
  
- Ramírez Graciano, Jorge Alberto.  
Impuesto para todos.  
Grupo Editorial Iberoamericana.
  
  
- Rodríguez Lobato Raúl.  
Derecho Fiscal.  
Editorial Oxford.  
México, 2001.
  
- Sánchez León, Gregorio.  
Derecho Fiscal Mexicano.  
Editorial Cárdenas Editores.  
México, 2003.
  
- Sánchez Piña, José de Jesús.  
Nociones de Derecho Fiscal.  
Editorial Porrúa.  
México, 2001.

## LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
  
- Código Fiscal De La Federación.
  
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materias de Impuestos sobre la Renta.  
Washington, D.C. 1992.
  
- .Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  
- Ley De Inversión Extranjera.
  
- Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa.
  
- Ley del Servicio de Administración Tributaria.
  
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  
- Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.